دور التحالف التركي – الإسرائيلي في التصدي للنفوذ الإسلامي وعمليات الأكراد المسلحة في تركيا

د. هشام فوزي عبد العزيز
كلية المعلمين الجامعية – حائل
المملكة العربية السعودية

ملخص :

استهدفت الدراسة تحليل دور التحالف التركي – الإسرائيلي في التصدي لأهم المشاكل السياسية الداخلية التي واجهت تركيا خلال الفترة بين عامي ١٩٩١-١٩٩٨م والتي تمثلت آنذاك، من وجهة نظر المؤسسات العلمانية فيها، وبخاصة الجيش ، في قضيتين الأولى، ازدياد النفوذ الإسلامي اقتصادياً واجتماعياً وثقافياً وسياسياً ، الذي تمخض عنه وصول حزب الرفاه الإسلامي إلى الحكم عامي ١٩٩٦-١٩٩٧م ، والثانية قضية الأكراد بعامة وحزب العمال الكردستاني بخاصة ، التي ألحقت بتركيا أضراراً اقتصادية وعسكرية وبشرية كبيرة. واعتبرت تلك المؤسسات أن الخطرين الإسلامي والكردي يهددان المؤسسات العلمانية فيها ويقضان مضاجعها .

وتوصلت الدراسة إلى أن تحالف تركيا مع إسرائيل قد أسهم في ممارسة الضغط على النشاطات الإسلامية في تركيا ، وإحراج زعيم حزب الرفاه نجم الدين أربكان الذي تقلد رئاسة الوزراء، وإظهاره أمام ناخبيه بمظهر العجز عن الوفاء بوعوده الانتخابية بقطع علاقاته مع الدول الغربية وإسرائيل ، بل انه فعل عكس ذلك، إذ وقع اتفاقيات ومعاهدات مع الدولة الأخيرة ، وأخذ يبرر ذلك بأنه انطلاقاً من المصلحة العامة . وقد أجبر أربكان ، نتيجة للضغوطات عليه ، على تقديم استقالته من الحكومة ، ثم لجأت المؤسسات العلمانية إلى حظر حزبه قانونياً ودستورياً .

وفيما يتعلق بقضية الأكراد ، فقد توصلت الدراسة إلى أن إسرائيل قد أسهمت بفاعلية في التصدي لخطر حزب العمال الكردستاني والحد من تأثيراته السلبية على تركيا ، إذ قدمت معلومات هامة عن نشاطات الحزب ومصادر إمداداته العسكرية والمالية ، وأمدتها بالخبراء والمستشارين من رجال الموساد الإسرائيلي ، كما قدمت لها تكنولوجيا عسكرية وأمنية لمراقبة الحدود التي كان يتسلل منها رجال الحزب . وقد أفلحت الجهود الإسرائيلية تلك في التخفيف نوعاً ما، من العمليات العسكرية لحزب العمال ، وأثمرت عن إلقاء القبض على زعيمه عبد الله أوجلان .

لقد قدمت إسرائيل لتركيا حلولاً جزئية لمشاكلها ولم تستطع حلها نهائياً ، وفي المقابل ورطت نفسها في مشاكل هي في غنى عنها ، حيث أصبحت في نظر حزب العمال الكردستاني ضمن قائمة الدول المعادية له ، يضاف إلى ذلك حدوث خلافات ما بين وجهتي النظر التركية والإسرائيلية حول بعض القضايا المشتركة بينهما ، وبالتحديد حول قضية أكراد العراق ، فالأولى ترفض إنشاء كيان كردي مستقل في شمال العراق لأنه في حالة حدوثه سوف يشجع أكرادها

على المطالبة بالاستقلال . أما الثانية فترى عكس ذلك وتسعى لإقامة كيان كردي وذلك لإضعاف العراق ومن ثمة تقسيمه .

واستندت الدراسة إلى أبحاث ودراسات علمية وصحف عربية وتركيـــة وإسرائيلية وغربية ساهمت في إضافة معلومات جديدة للموضوع .

Israeli- Turkish relations 1948-1998

Dr. Hisham Fawzi Abdel – Aziz
Saudi Arabia College

Abstract

Israeli – Turkish relations 1948-1998 are one of the important issues deserving the care and interest of Arab researchers, because it is one of those hot issues that come up every now and then and has negative reflections on the Arab and Islamic worlds. The Arab studies which tackled this subject were in general short of references and sources related to the subject, either because they depended on one aspect of the subject or they did not depend on primary sources. It follows that there is an urgent need for this study in a profound and comprehensive manner.

The study aims to deal with the development of Israeli – Turkish relations between 1991 and 1998, focussing on the factors of mutual repulsion and attraction between them, as well as economic, political and military cooperation between the two countries, and its impact on the Arab and Islamic worlds.

The study depends on sources, references, studies, researches, Arab, Jewish, Turkish, and English newspapers which dealt with the various areas of the subject in a suitable and adequate way.

مقدمة:

لجأت تركيا منذ العام ١٩٩١، فصاعدا ، إلى تطوير علاقاتها السياسية والاقتصادية والأمنية والاجتماعية والثقافية مع إسرائيل ، حيث غدت حليفتها الاستراتيجية في المنطقة . وثمة أهداف تركية من وراء ذلك لعل أهمها رغبتها في التصدي للنفوذ الإسلامي وعمليات الأكراد المسلحة فيها . فقد اعتبرت المؤسسات العلمانية في تركيا أن ازدياد النفوذ الإسلامي فيها ، والأضرار الاقتصادية والعسكرية والبشرية التي نتجت عن العمليات العسكرية لحزب العمال الكردستاني ، خطران يهددان تلك المؤسسات ، وكان من الصعب عليها وحدها التصدي لهما ، لذلك استعانت بإسرائيل لدرء تلك الأخطار .

وسوف تركز الدراسة بشكل رئيس على دور التحالف التركي – الإسرائيلي في مواجهة النفوذ الإسلامي وخطر حزب العمال الكردستاني ، خلال الفترة بين عام ١٩٩١-١٩٩٨م . وتكمن أهمية الموضوع في أنه قد تمت معالجة موضوع العلاقات التركية – الإسرائيلية ، بشكل عام ، من قبل باحثين عرب وأجانب ، لكن لم تخصص دراسة بعينها لتناول جانب محدد من تلك العلاقات وهو " دور التحالف التركي – الإسرائيلي في التصدي للنفوذ الإسلامي وعمليات الأكراد المسلحة في تركيا " فمن هنا تعود أهمية الدراسة في كونها ريادية في هذا المجال . إضافة إلى أن الدراسة اعتمدت مجموعة من الأبحاث والدراسات العلمية والصحف والمجلات العربية والتركية والعبرية والغربية ، وهي بمجملها أضافت معلومات جديدة للموضوع .

أولا : – النفوذ الإسلامي وعمليات الأكراد المسلحة في تركيا .

شهدت تركيا في فترة الثمانينيات والتسعينيات تغييرات سياسية واقتصادية وأمنية كان لها أثرها الواضح في الأوضاع العامة فيها ، حيث نتج عنها بروز النفوذ الإسلامي ، وازدياد مشكلة الأكراد حدة ، وقد اعتبرتا من وجهة النظر التركية تهديدا للعلمانية فيها .

١- النفوذ الإسلامي :-

من أجل فهم الظروف التي أدت إلى ازدياد النفوذ الإسلامي في تركيا في الثمانينيات والتسعينيات ينبغي معالجة الظروف التاريخية التي أدت إلى ذلك البروز . لقد حافظت الدولة العثمانية على طابعها الإسلامي طوال خمسة قرون ، لكن ثورة تركيا الفتاة عام ١٩٠٨م التي قادتها عناصر من الماسونيين واليهود والعلمانيين ، كما تؤكد ذلك الوثائق البريطانية والتركية والدراسات العلمية التي تناولت الموضوع ، قد استطاعت عزل السلطان عبد الحميد الثاني ١٨٧٩-١٩٠٩م[١] . وعلى إثرها بدأت باتخاذ الإجراءات لنزع الطابع الإسلامي للخلافة العثمانية إذ توجت تلك الجهود بنجاح مصطفى كمال أتاتورك في العشرينيات والثلاثينيات من القرن العشرين في نزع شتى المظاهر الإسلامية في تركيا ومن أهمها : إلغاء الخلافة الإسلامية، ومنع المدارس الإسلامية من التدريس ، وإلغاء المحاكم الدينية ووزارة الأوقاف عام ١٩٢٤م ، وحظر الجماعات والتنظيمات الإسلامية المختلفة في عام ١٩٢٥م ، ووضع قانون مدني مستنبط من القانون السويسري عام ١٩٢٦م، وإدخال الحرف اللاتيني في الكتابة رسمياً عام ١٩٢٨م . كما اتخذ اتاتورك سلسلة من الإجراءات التي من شأنها الحيلولة دون استخدام الدين في السياسة، من بينها إبعاده للرموز الإسلامية عن أجواء السياسة ، وضربه للطرق الصوفية الدينية الفاعلة آنذاك ، والتي كان من بين أهدافها المحافظة على الديانة الإسلامية بين الأتراك . وبذلك يمكن القول أن المظاهر الإسلامية في تركيا قد جمدت خلال فترة حكم أتاتورك[٢] .

وفي فترة الأربعينيات وما بعدها تغيرت الظروف وظهرت عوامل ساعدت على تخفيف القيود التي كانت مفروضة على النشاطات الإسلامية وظهور مؤسسات إسلامية سياسية واقتصادية ، ومن هذه العوامل : أن الشخصيات السياسية التي حكمت تركيا بعد أتاتورك ، لم تكن بقوته وتعصبه السياسي ضد الإسلام ، ووجود أتراك أدركوا أن من بين الوسائل المناسبة

للتصدي للخطر السوفيتي الذي كان يتهدد تركيا منذ بداية الحرب العالمية الثانية وحتى عام ١٩٩١م ، أي السنة التي انهار فيها ، هي تقوية الجبهة الداخلية من خلال تخفيف حدة التشريعات التركية المتعلقة بالإسلام ، كتدريس المواضيع الدينية في المدارس وإلغاء وجوب الدعوة إلى الصلاة بالتركية لا بالعربية ، وذلك بهدف وقوف المجتمع التركي جبهة موحدة أمامه ، وظهور الدول العربية والإسلامية كقوة اقتصادية عالمية في السبعينيات والثمانينيات ، نتيجة لامتلاكها ثروة البترول ، الذي شهد آنذاك ارتفاعاً في أسعاره . وقد استغل الأتراك ذلك الوضع حيث وطدوا علاقاتهم الاقتصادية مع تلك الدول ، إذ قاموا بتصدير منتجاتهم إليها ، إضافة لحصولهم على استثمارات مالية ومقاولات ومشاريع الإنشاء والبنيه التحتية . ومن أجل ذلك ، غض الأتراك الطرف عن النشاطات الإسلامية فيها ، وعن المساعدات التي تتلقاها المؤسسات الإسلامية من الدول العربية والإسلامية وبخاصة المملكة العربية السعودية (٣) .

ورأى العسكريون في تركيا ، وهم الذين كانوا يسيرون دفة الأمور ، خلال السبعينيات والثمانينيات ، أن أفضل وسيلة للتصدي للخطر اليساري الماركسي ، الذي كان يتهدد تركيا في ذلك الوقت ، هي من خلال تشجيع القيم والمبادئ الإسلامية لتكون سداً منيعاً في وجه تلك النشاطات (٤).

ونتيجة للعوامل السابقة ، بدأ التيار الإسلامي منذ عام ١٩٧٠م بالانخراط في الأحزاب السياسية التركية ، فشارك حزب الإنقاذ الوطني National Salvation Party ، وهو الحزب الإسلامي الرئيس في انتخابات عام ١٩٧٣م، وحصل على ١١,٨% من مجموع الأصوات ، وكانت بداية مشجعة للأحزاب الإسلامية .ومع ازدياد قوة التيار الإسلامي في تركيا في شتى المجالات ، السياسية والاقتصادية والاجتماعية أواخر الثمانينيات وبداية التسعينيات ، بدأ نجم حزب الرفاه Rapha – Welfare Party وهو امتداد للحزب السابق ، بالسطوع بقيادة نجم الدين أربكان Necmettin Erbakan حيث شارك في

الانتخابات البرلمانية عام ١٩٨٧م فحصل على ٧,٢% من مجموع الأصوات . فيما حصل في الانتخابات البلدية على ٩,٥% من مجموع الأصـوات فحصـل بذلك على عدد من البلديات تجاوز ما حصل عليه حزب الوطن الحاكم (٥) .

وفي بداية التسعينيات أخذ حزب الرفاه يعمق جذوره فازدادت شـعبيته ، ففي الانتخابات البلدية التي أجريت عام ١٩٩٤م وصل إلى السلطة في المـدن الرئيسة : اسطنبول وأنقرة ، إضافة إلى ٢٩ مدينة تركية كبرى ، و٤٠٠ منطقة تركية أخرى (٦) . وقد توج الحزب انتصاراته في الانتخابات البرلمانيـة عـام ١٩٩٥م ، فحصل على أعلى نسبة مئوية في الانتخابات ومقدارها ٢١,٣% مـن مجموع الأصوات ، وحصل على ١٥٨ مقعداً في البرلمان مـن أصـل ٥٥٠ مقعداً، أي ما نسبته ٢٨,٧% من مجموع مقاعد البرلمان (٧) . وقد يفسر النجاح الذي حققه الحزب بازدياد الوعي الديني بين السكان ، والجهد المتميز الذي قـام به أنصاره في مجالات التوعية والدعاية والإعلان ، وتقديم الخدمات الاجتماعية والاقتصادية لهم (٨) . إضافة إلى تدهور الأوضاع الاقتصادية في تركيا ، وقلـة اهتمام الحكومة بقطاعات واسعة من السكان ، مما نتج عنه تذمرهم من الحكومة وتأييدهم لحزب الرفاه (٩) .

وعلى أثر فشل حكومة مسـعود يلمـاظ Mesut Yiulmaz الائتلافيـة وانهيارها في ١٩٩٦/٦/٦م ، عهد الرئيس التركي سليمان ديميريل Suleyman Demirel بتشكيل حكومة جديدة إلى نجم الدين أربكان في ١٩٩٦/٦/٧م ، وبعد مفاوضات أجراها مع قادة الأحزاب التركية اتفق مع تانسو شيللرTansu Ciller زعيمة الطريق الصحيح Truth Party على تشكيل حكومة ائتلافية أعلن عنـها في ١٩٩٦/٦/٢٩م ، على أن يتولى رئاستها في العامين الأوليين ١٩٩٦/٦/٢٩م – ١٩٩٨/٦/٢٨م ، أربكان ، وفي العامين التاليين تتولى شيللر الرئاسة .وكـان من بنود الاتفاق أن تتولى الأخيرة وزارة الخارجية في الفترة الأولى (١٠) .

وفي أثناء تولي نجم الدين أربكان لرئاسة الوزراء دخل في صراع حـــاد مع جنرالات الجيش التركي والمؤسسات العلمانية ، بســـبب سياســـته الداخليـــة والخارجية التي اعتبرت من وجهة نظر تلك القوى تهديدا لتركيـــا العلمانيـــة . ويعتبر وصول حزب الرفاه إلى الحكم تطورا جديدا في الحياة السياسية التركية ، وتحديا للنظام العلماني القائم فيها منذ أكثر من سبعين عاما ، وقد تمخض عـــن ذلك مشكلة رئيسة تتعلق " بأزمة الهوية التركية " ، والتي تتجسد في الصراع مـا بين التيار العلماني الذي يقود تركيا ممثـــلا بالمؤسســـة العســـكرية والأحـــزاب السياسية ، والمؤسسات الاقتصادية العلمانية التي تحاول المحافظة علـــى كيـــان الدولة العلماني ، وارتباطها بالغرب وإسرائيل، وبين التيـــار الإســـلامي ممثـــلا بحزب الرفاه إضافة إلى منظمات أخرى تريد تطبيق الإسلام بمفاهيم مختلفـــة ، وقد رأى أنصاره أن هويتهم تكمن في الانتماء للإسلام وأن هناك حاجـــة ملحـــة لتوطيد علاقات تركيا مع الدول الإسلامية. لذلك أعلن أربكان عن رغبته فـــي أن تكون تركيا رائدة في إنشاء تجمعات إسلامية تخلص تركيا من علاقاتـــــها مـــع الغرب وإسرائيل ، فأدان السياسة التركية الموالية للغرب وعضويتها في حلـــف الناتو وجهودها الحثيثة للانضمام إلى الاتحاد الأوروبي (١١) .

داخلياً سعى أربكان إلى تطبيق مشاريع ومقترحات إســـلامية كمشـــروع قانون يجيز ارتداء الحجاب في المؤسسات الحكومية العامة، كما دعا إلى إعـــادة "آياصوفيا " مسجداً، مع اقتراحه ببناء مسجد ضخم فـــي ميـــدان تقســـيم وســـط اسطنبول (١٢). وفي المجال الاقتصادي برزت مجموعة من الاقتصاديين الأتراك من ذوي الاتجاهات الإسلامية حيـــث أصبحـــوا يشـــكلون تحديـــاً للمؤسســـات الاقتصادية العلمانية ،ومن بينها مجموعة ظهرت في القطاع الخاص أطلق عليها اسم " النمور الأناضوليين " إضافة إلى ظهور روابط رجال الأعمـــال المحليـــة كرابطة رجال الأعمال المستقلين Musiad ، والتي تكونت مـــن عشـــرة آلاف شركة تجارية نشطت في مجالات اقتصادية مختلفة في أكثر مـــن ٤٥ مدينـــة

تركية . ويضاف إلى ذلك أن المجموعات البرجوازية الأناضولية قـد وطـدت علاقاتها الاقتصادية مع العـالم الإسـلامي (١٣) . ورافـق الإنجـاز السياسـي والاقتصادي لأنصار الهوية الإسلامية ، نشاط ثقافي وتعليمي بارز تمثـل فـي المدارس الإسلامية ، أو ما يطلق عليه " نظام مدرسي ثانوي مواز " . واسـتناداً عليه أسست مدرسة لتخريج الأئمة ، وقدر عدد الذين كانوا يتخرجون فيها فـي أوائل التسعينيات بنحو ٥٠,٠٠٠ طالب سنوياً ، وقد شكل هـؤلاء ١٣% مـن مجموع خريجي جميع المدارس الثانوية في تركيا ، وكان بعضهم يعمل أئمة في المساجد التي قدر عددها آنذاك بـ ٦٠,٠٠٠ جامع ، والبعض الآخر يتجه إمـا للعمل في مجالات اجتماعية أو اقتصادية ، أو يذهب البعـض منـهم لإكمـال دراستهم العليا (١٤) . وعلى الصعيد الإعلامي امتلك أنصار حـزب الرفـاه ١٩ محطة تلفاز و٤٥ محطة إذاعة و ٥٠ داراً للنشر، ومئات من محلات أشـرطة التسجيل الدينية مما ساعد على نشر الأفكار والمبادئ الدينية. وامتد نفوذ أنصار الرفاه إلى داخل القوات المسلحة ، لكن تلك المؤسسة كانت تراقب تحركاتهم عـن كثب ، وأي شخص تشتبه بنشاطاته الموالية لحزب الرفاه تقـوم بفصلـه مـن الجيش، وقد كثفت الأخيرة جهودها تلك خلال فترة تولي حزب الرفاه للحكم (١٥).

وعلى الصعيد الخارجي، أخذ أربكـان يوطـد علاقاتـه مـع الـدول والتنظيمات الإسلامية فكان أول شخص يستقبله رسمياً، هو سيف الإسلام حسـن البنا ، أحد قادة الإخوان المسلمين في مصر، وابن مؤسس تلك الجماعة حسـن البنا، واختار الدول الإسلامية إيران وباكستان وسنغافورة وماليزيا وإندونيسـيا لتكون أول الدول التي يزورها في شهر آب ١٩٩٦م ، ثم أعقبها بجولة أخـرى إلى الدول الإسلامية في أفريقيا شملت مصر وليبيا ونيجيريا في شـهر تشـرين الأول من العام نفسه . كما ساهم أربكان بفاعلية في إنشاء مـا اصطلـح علـى تسميته الدول الإسلامية الثماني ، والتي تكونت من إيران وتركيا ومصر والدول الإسلامية في أسيا الوسطى التي استقلت عن الاتحاد السوفيتي ، ليكون ذلـك رداً

على التجمعات الاقتصادية الغربية [١٦] . كما وقع أربكان مع إيران اتفاقية "الغاز الطبيعي" بقيمة ٢٣ مليار دولار أمريكي والتي عدت صفقة العصر، وتنص على قيام إيران بتزويد تركيا بثلاثة مليارات متر مكعب من الغاز اعتباراً من العام ١٩٩٨ م [١٧] .

ومما أثار المؤسسة العسكرية التركية ضد أربكان ، إضافة إلى سياسته لتطوير علاقاته مع الدول الإسلامية ، قيام أنصار الاتجاه الإسلامي ممثلاً بحزب الرفاه ابتداء من عام ١٩٨٧م على تنظيم تظاهرات شعبية لإحياء " يوم القدس " في مدن الأناضول المختلفة " معقل الإسلاميين " . ومن أبرز تلك التظاهرات ما حدث في الأول من شهر شباط ١٩٩٧ ، في بلدة سينجان SINCAN القريبة من أنقرة ، احتجاجاً على الممارسات الإسرائيلية في الجزء الشرقي من القدس [١٨]. وأهم ما تميزت به تلك التظاهرة ، مشاركة جماعات إسلامية تركية من بينها رابطة التضامن مع القدس ، وهي التي تعد من وجهة نظر السلطة "متطرفة"، إضافة إلى بعض العناصر الإسلامية من حزب الله اللبناني ، وحركة حماس الفلسطينية ، وكان من بين المدعوين السفير الإيراني لدى تركيا محمد رضا باقري الذي ألقى كلمة هاجم فيها الولايات المتحدة الأمريكية ، كما دعا إلى تحرير القدس ، وحث الأتراك على التمسك بدينهم الإسلامي . وصدرت تصريحات أخرى هاجمت التقارب التركي – الإسرائيلي[١٩] . ومن التصريحات التي أغاظت السلطات التركية تلك التي أدلى بها عمدة بلدة سينجان بكريلدز Bekir Yildiz ، أحد أعضاء حزب الرفاه، والذي اعتبر من وجهة نظر المؤسسة العسكرية قد تجاوز الخط العلماني الأحمر ، عندما ألقى بخطبة نارية كشف فيها عن دعمه لمنظمات مثل حزب الله اللبناني وحماس الفلسطينية[٢٠]. وفي اليوم التالي قامت وحدات من الجيش التركي باستعراض عسكري كبير في البلدة نفسها . وقام جنرالات الجيش باستدعاء وزير الداخلية التركي مريال اكسنر Meral Aksener ، وعلى أثرها أصدر الوزير أمرا

بإيقاف يلدز عن عمله ، وفي الوقت نفسه أصدرت محكمة أمن الدولة أمراً باعتقاله . وكانت تلك الإشارة تحذيراً من احتمالات قيام الجيش بانقلاب عسكري يطيح بحكومة أربكان(٢١) .

ومن الأمثلة الأخرى للتظاهرات الشعبية ، قيام أنصار أربكان بتظاهره حاشدة شارك فيها نحو ٣٠٠,٠٠٠ شخص في اسطنبول احتجاجاً على إغلاق الجيش التركي للمدارس القرآنية ومدارس الأئمة والخطباء ، في ١١ أيار ١٩٩٧(٢٢) .

كما زعمت السلطات التركية بأن منظمات إسلامية مثل "الحركة الإسلامية" "ومنظمة الثأر الإسلامي" و"منظمة الحركة الإسلامية الثورية " ، تقوم بعمليات تصفية لرموز العلمانيين في تركيا من المثقفين والصحفيين ، إضافة إلى وضع المتفجرات في المؤسسات الغربية (٢٣) . والحقيقة أن الزعم التركي المذكور يحتاج إلى أدلة دامغة ، لم تثبتها المؤسسات العلمانية بشكل مؤكد (٢٤) .

ويلاحظ مما سبق بأن التيار الإسلامي قد تغلغل اقتصادياً واجتماعياً وثقافياً وسياسياً ، فرأت المؤسسات العلمانية ممثلة بالجيش ، في تلك النشاطات ، خطراً يهدد كيانها العلماني .

٢- قضية الأكراد :

تعد قضية الأكراد في تركيا من المشاكل المستعصية ، وذلك لأن الأكراد ينتشرون في عدة دول أخرى هي : إيران وسوريا والعراق وأرمينيا وبالتالي يتأثر ويؤثر الوجود الكردي في تركيا بأوضاع إخوانهم في تلك الدول . كما أن عددهم يعد كبيراً إذ قدر في بداية التسعينيات ما بين ٢٠-٢٥ مليون نسمة يتركز نحو نصفهم في تركيا (٢٥) . ويكمن الخطر الرئيس الذي يهدد الكيان التركي منذ منتصف الثمانينيات وحتى الوقت الحاضر في العمليات العسكرية التي قام بها حزب العمال الكردستاني Kurdish Workers Party والذي يرمز له اختصاراً بالتركية P.K.K. ، وتعود جذور هذا الحزب إلى المنطقة الجنوبية

الشرقية من تركيا التي تواجد فيها الأكراد ، حيث كانت بيئة مناسبة لقيام حركات تمرد على الحكومة، إذ أنها كانت تعاني من أقصى درجات التخلف الاقتصادي كضعف البنية التحتية ، وندرة المشاريع الاقتصادية ، وانخفاض دخل الفرد فيها والذي كان يصل إلى ٤٠% من المعدل القومي . كما أن المنطقة كانت تعاني من التخلف الاجتماعي ، وبخاصة ندرة المدارس والخدمات الصحية، ووجود طبقات اجتماعية معظمها من الفقراء . وهذه الظروف كانت بمجملها كفيلة بظهور حزب العمال الكردستاني [٢٦] .

وقد أسس حزب العمال الكردستاني في عام ١٩٧٨م من قبل مجموعات يسارية ماركسية بزعامة عبد الله أوجلان Abdullah Ocalan ، ويهدف إلى تجميع الأكراد في دولة واحدة مستقلة . ولتحقيق ذلك الهدف ، لجأ الحزب إلى استخدام القوة المسلحة ضد المصالح والمؤسسات التركية ، إضافة إلى أفراد القبائل الكردية المتعاونة مع السلطة المركزية في أنقرة ، ابتداء من عام ١٩٨٤م، لكن عملياته العسكرية في الفترة التي سبقت حرب الخليج الثانية عام ١٩٩٠-١٩٩١م كانت محدودة بسبب بعد المعسكرات التابعة للحزب عن الحدود التركية، حيث كان مقرها في لبنان ، مما صعب عملية القيام بأعمال مسلحة ضد تركيا[٢٧].

وبعد حرب الخليج الثانية ١٩٩٠-١٩٩١م ، وما ترتب عليها من فرض العقوبات الاقتصادية على العراق ، وضعف السلطة المركزية ، وإصدار مجلس الأمن للقرار رقم ٦٨٨ في العام ١٩٩١م ، والقاضي بتوفير الحماية والأمن للأكراد في المناطق الشمالية الآمنة، وما تلاها من قيام الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا بفرض منطقة الحظر الجوي في شمال العراق وجنوبه ورغبتهما في إضعافه وتقسيمه مما ساعد الأكراد على اتخاذ شمال العراق مركزاً لتجمعهم ، حتى يتمكنوا من تعزيز مطالبهم . وكان من بين المجموعات التي

تجمعت في تلك المنطقة ، وتوغلت في تركيا حزب العمال الكردستاني الذي فعل من عملياته العسكرية ضد الحكومة التركية ، واتخذ من المنطقة مقراً له [٢٨] .

لقد كان للعمليات العسكرية التي شنها حزب العمال الكردستاني على المؤسسات التركية بعامة ، والعسكرية بخاصة ، آثارها السلبية على الحكومة المركزية في أنقرة . وبهذا الصدد يقول صبري سياري Sabri Sayari ، أستاذ العلوم السياسية في جامعة جورج تاون الأمريكية : " فأصبح التحدي الذي يشكله حزب العمال الكردستاني لوحدة تركيا السياسية والإقليمية ، الهم الأول في سياستها الداخلية والخارجية . وكان للأعمال العسكرية العنيفة التي أتبعها حزب العمال الكردستاني والحملات العسكرية التركية ، بغية القضاء عليه تكاليف باهظة جداً ... وعدم استقرار اجتماعي واقتصادي في جنوب شرق تركيا . كما اضطرت الحكومة إلى تسخير قسم كبير من إمكانياتها الاقتصادية لمحاربة حزب العمال الكردستاني " [٢٩] . وكانت محاربة ذلك الحزب تكلف تركيا ما بين ٦-٨ مليارات دولار أمريكي سنوياً ، إضافة إلى أكثر من ٢٠ألف ضحية ، وتدمير أكثر من ٢,٠٠٠ قرية كردية خلال الفترة ١٩٨٤-١٩٩١م [٣٠] .

لقد كان للقضية الكردية تأثيراتها السلبية في علاقات تركيا مع دول الجوار : سوريا وإيران والعراق واليونان حيث كانت من عوامل التوتر والخلاف بين تلك الدول [٣١] . فقد دأبت السلطات التركية على اتهام سوريا بأنها الداعم الرئيس لحزب العمال الكردستاني في مجالات التدريب والتسليح، وقد رفضت الأخيرة تلك الادعاءات ، واعتبرتها مشكلة داخلية بحتة لا علاقة لسوريا بها [٣٢] .

ويتضح مما ذكر سابقاً ، أن العمليات العسكرية التي قام بها حزب العمال الكردستاني والتصدي له من قبل الحكومة التركية ، قد ألحق أضراراً اقتصادية وعسكرية وبشرية كبيرة ، الأمر الذي أقض مضاجع تركيا واعتبرته الخطر الأول على مؤسساتها العلمانية .

ثانياً : دور التحالف التركي – الإسرائيلي في التصدي للنفوذ الإسلامي وعمليات الأكراد المسلحة في تركيا .

قبل الخوض في دور التعاون التركي – الإسرائيلي في التصدي للنفوذ الإسلامي والخطر الكردي ينبغي إعطاء لمحة موجزة عن تطور العلاقات التركية – الإسرائيلية خلال الفترة ١٩٤٨-١٩٩٨م ، التي يمكن تقسيمها إلى فترتين تاريخيتين لكل منهما خصائصها. الأولى : امتدت بين عامي ١٩٤٨-١٩٩٠م والثانية : تمتد بين عامي ١٩٩١-١٩٩٨م ، والعام الأخير فترة نهاية الدراسة .ففي الفترة الأولى اعترفت تركيا بإسرائيل عام ١٩٤٩م ، و أقامت معها علاقات سياسية و اقتصادية ، وفي نطاق محدود ، أمنية وعسكرية ، ولم تقطع وتيرة تلك العلاقات بل كانت تلجأ في حالة حدوث أزمات سياسية وعسكرية ، كالعدوان الثلاثي عام ١٩٥٦م ، وحرب ١٩٦٧م ، إلى تخفيض مستوى التمثيل الدبلوماسي مع إسرائيل . في المقابل ، حافظت تركيا على علاقاتها الاقتصادية مع البلاد العربية ، وبخاصة الدول البترولية ، إذ كان يهمها الحفاظ على نوع من التوازن في علاقاتها مع إسرائيل من جهة ، والدول العربية والإسلامية بعامة ، والقضية الفلسطينية بخاصة ، من جهة ثانية . ولم تنحز إلى طرف من الأطراف لأن مصلحتها آنذاك كانت تكمن في الإبقاء على العلاقات مع الطرفين (٣٣) .

أما الفترة الثانية ١٩٩١-١٩٩٨م ، فقد ظهرت عوامل تركية داخلية وإقليمية وعالمية ساعدت على تقاربها مع إسرائيل ومن ثم تحالفها معها ؛ إذ عانت من مشاكل داخلية وخارجية كان يصعب عليها لوحدها حلها ، إلا من خلال الاستعانة بدولة متقدمة عسكرياً وتكنولوجياً ، ولها خبرة في تلك المجالات، مثل إسرائيل . إضافة إلى أن العامل العربي وبخاصة الاقتصادي قد فقد أهميته بالنسبة لتركيا ، حيث كان من السهل عليها توطيد علاقاتها بإسرائيل دون وجود ضغوطات اقتصادية عربية عليها . ناهيك أن بعض الدول العربية (الأردن ،

سوريا، فلسطين) قد دخلت في عملية سلام مع إسرائيل ، مما سهل عليها توطيد تلك العلاقات ، يضاف إلى ذلك أن الولايات المتحدة الأمريكية قد تبنت الموضوع وحظي بدعمها وتأييدها . وتلك العوامل كانت في مجملها قد ساعدت على التعاون والتحالف بين تركيا وإسرائيل (٣٤) .

لقد شهدت الفترة بين عامي ١٩٩١-١٩٩٥م ، تطبيع العلاقات ما بين تركيا وإسرائيل وتوطيدها، إذ رفع مستوى التمثيل الدبلوماسي بينهما إلى مستوى السفارات، ومن ثم تبودلت الزيارات الرسمية وغير الرسمية وعلى مختلف المستويات والأصعدة . كما وقعت اتفاقيات اقتصادية واجتماعية وأمنية ، وركز في المجال الأخير على مواجهة حزب العمال الكردستاني (٣٥) .

وشهدت الفترة الممتدة ما بين عامي ١٩٩٦-١٩٩٨م ، تحالفاً تركياً إسرائيلياً ، أثمر عن توقيع اتفاقيات عسكرية وأمنية بين الطرفين كان أبرزها الاتفاقية العسكرية التركية الإسرائيلية في شباط ١٩٩٦م ، التي كان أهم ما جاء فيها إجراء المناورات والتدريبات العسكرية المشتركة بين البلدين ، واتفاقيات أخرى بشأن قيام إسرائيل بتحديث أسلحة الجيش التركي ، وقيام المشاريع المشتركة بين الطرفين . كما تعاونت إسرائيل مع تركيا عملياً وعلى أرض الواقع في التصدي للنفوذ الإسلامي وقضية الأكراد (٣٦) ، على النحو التالي :-

(أ) دور التحالف التركي – الإسرائيلي في التصدي للنفوذ الإسلامي :

ثمة حاجة ملحة لمعرفة موقف كل من إسرائيل وتركيا من النفوذ الإسلامي في الدولة الأخيرة ، قبل معالجة دورهما في التصدي له . ففيما يتعلق بتركيا فقد أشير سابقاً إلى موقفها الذي يتلخص في اعتباره من وجهة النظر العلمانية بعامة والجيش بخاصة من أهم الأخطار الرئيسة التي تهدد كيانه ، إضافة إلى الخطر الكردي .

أما الموقف الإسرائيلي من النفوذ الإسلامي في تركيا ، فقد تماثل مع الموقف التركي بشكل عام ، وذلك لأن التنظيمات والأحزاب الإسلامية قد نددت بالصهيونية وإسرائيل وبعلاقاتها مع تركيا، ومن الأمثلة على ذلك أن نجم الدين أربكان كان في خطاباته أثناء الإعداد للانتخابات التركية بين عامي ١٩٩٥-١٩٩٦ يشجب الصهيونية وإسرائيل [٣٧] ، حتى أنه في اجتماع حاشد لأنصاره في ١٩٩٦/٥/٢٦م ، استعداداً للانتخابات البلدية ألقى كلمة على مسامعهم أكد فيها أنه بعد إبرام الحكومة التركية لاتفاق التعاون العسكري مع إسرائيل فإن إدلاء أي ناخب من الناخبين بصوته لغير مرشح حزب الرفاه يعني تأييد اليهود ومنح صوته لهم [٣٨] . وشجب علانية الاتفاق العسكري التركي – الإسرائيلي ، وطالب الحكومة بإلغائه ، ووعد في حالة فوزه في الانتخابات بأنه سوف يلغيه[٣٩] . وقد أبدت إسرائيل مخاوفها عندما نجح نجم الدين أربكان في تشكيل وزارة ائتلافية مع تانسو شيللر ، وذلك من خلال تصريحات أدلى بها الجهاز السياسي الإسرائيلي ممثلاً برئيس الوزراء ، ووزير الخارجية ، والسفير الإسرائيلي في أنقرة ، الذين ابدوا قلقهم الواضح من هذا الأمر ، لأن من شأنه إلحاق الضرر بالعلاقات التركية – الإسرائيلية ، وإيقاف عجلة التقدم فيها [٤٠] .

كما أن إسرائيل اعتبرت توجهات نجم الدين أربكان الإسلامية خطراً على مصالحها الداخلية والخارجية ، إذ رأت في سياسته الخارجية الداعية إلى التقارب مع الدول الإسلامية بعامة وإيران بخاصة ، منافسة إقليمية لها ، وبالتالي سوف تحد من دورها في ذلك المجال ، إضافة إلى أن إسرائيل تعتبر إيران داعمة للتوجهات " الإسلامية المتطرفة " في المنطقة وبخاصة دعمها لحزب الله اللبناني ومنظمة حماس الفلسطينية وهما يشكلان خطراً على أمنها الداخلي والخارجي [٤١] .

وتأسيساً على ما سبق ، يتضح تماثل وجهات النظر التركية والإسرائيلية فيما يتعلق بالنفوذ الإسلامي في تركيا ، واعتباره خطراً يتهددهما معاً ، فلذلك قامتا بجهود مشتركة للتصدي له .

ويمكن إيجاز الدور الإسرائيلي بالتعاون والتنسيق مع تركيا في التصدي للنفوذ الإسلامي من خلال ما يلي :-

١-التعاون الأمني والاستخباري بين تركيا وإسرائيل:

بهدف التصدي لما يسمى بـ " الإسلام الأصولي " الذي كان يتمثل بصورة رئيسة في الأحزاب والتنظيمات الإسلامية من أهمها :حزب الله التركي، والثأر الإسلامي ، وبخاصة حزب الرفاه باعتباره معادياً لإسرائيل والغرب والتوجهات التركية بهذا الشأن ، إضافة إلى علاقاته مع دول ومنظمات داعمة "للإسلام الأصولي" . وكان ذلك التعاون على أعلى المستويات في الأجهزة العسكرية والأمنية والاستخبارية في البلدين ، حيث كانت تعقد اجتماعات منظمة في هذا الشأن (٤٢) . وترتب عليها توقيع اتفاقيات أمنية لمقاومة " الإسلام الأصولي " في تركيا . ومن الأمثلة الواضحة على ذلك أنه أثناء زيارة تانسو شيللر ، رئيس وزراء تركيا لإسرائيل ١٩٩٤م ، تم توقيع اتفاقية كان من بين بنودها بند ينص على تبادل الاستخبارات بشأن الإسلام الأصولي في تركيا وخارجها (٤٣) .ويشمل ذلك المجال قيام إسرائيل بتقديم معلومات أمنية واستخبارية عن نشاطات المنظمات والأحزاب الإسلامية ، بما في ذلك حزب الرفاه ، في تركيا وخارجها ، وبخاصة علاقاتها مع إيران والمنظمات التي تشكل خطراً عليها كحماس الفلسطينية وحزب الله اللبناني . كما ساهمت إسرائيل وتركيا في تشويه صورة تلك الأحزاب والمنظمات من خلال حملات دعائية منظمة في وسائل إعلامها المختلفة حيث أظهرتها بأنها " راعية للإرهاب والعنف" ، لأهداف عديدة من بينها كسب الرأي العام العلماني في تركيا والعمل على التقليل من شعبيتها ، وإيجاد المبررات لحلها (٤٤) .

٢- ساهم التحالف التركي – الإسرائيلي في الضغط على النشاطات الإسلامية المختلفة في تركيا ، وفي إضعاف حكومة أربكان التي تشكلت بين حزيران ١٩٩٦ وحزيران ١٩٩٧م ، ومن ثمة حلها ، وبخاصة بعد أن توطدت العلاقات السياسية والاقتصادية والعسكرية والأمنية بين البلدين ، الأمر الذي ساعد في التصدي لتلك النشاطات (٤٥) . ويخلص مجموعة من المحللين السياسيين إلى الصلة المباشرة بين التحالف التركي – الإسرائيلي وضرب حزب الرفاه ، إذ يرى لطف الله كرمان Lutfallah Karaman من جامعة بوقازي Bogezici في تركيا ، أن توقيت العلاقات التركية بإسرائيل يمثل تصميم المؤسسة العلمانية في تركيا على ضرب حزب الرفاه . كما أشار سامي كوهين Sami Cohen ، المحلل البارز في الشؤون السياسية الخارجية التركية ، بأن تعميق العلاقات بين البلدين في شتى المجالات قد تزامن مع الكشف عن المفهوم الجديد للإستراتيجية العسكرية القومية للعلمانيين في تركيا والذي يستهدف التصدي للنفوذ الإسلامي . ويؤكد جوناثان ليونز Jonathan Lyons المحلل السياسي في رويتر أن " الروابط العسكرية التركية بإسرائيل قد وضعت حداً لأي اندفاع تجاه الشرق كان يمكن تخيله في سياسة تركيا الخارجية خلال عهد أربكان" (٤٦).

ومن مظاهر أثر التحالف التركي – الإسرائيلي على النشاطات الإسلامية في تركيا أن المؤسسة الأمنية والعسكرية فيها قد صاغت مفهوماً جديداً للاستراتيجية العسكرية القومية في عهد حكومة أربكان ، يتمثل في اعتبار التنظيمات والحركات الإسلامية في تركيا " العدو رقم ١ " إلى جانب الأكراد الإنفصاليين . ويتضح ذلك في التصريح الذي أعلنه الجنرال كنعان دينيز Kenan Deniz ، رئيس دائرة الأمن الداخلي والتخطيط في مكتب رئيس الأركان التركي بقوله أنه : " وفقاً للتعليمات الأمنية القومية الجديدة فقد أدرك أن

الخطر قد انتقل من خارج البلد إلى داخله : الحركات الإسلامية والانقسامية (الأكراد) التي تعزز الواحدة منها الأخرى " (٤٧) .

واعتبرت المؤسسة العسكرية في تركيا أن تطوير علاقاتها العسكرية مع إسرائيل من شأنه أن يمنحها قوة وحافزاً لإحراج أربكان وإضعافه أمام قاعدته الانتخابية من خلال إظهار عجزه عن وقف وتيرة العلاقات بين البلدين ، كما وعد في أثناء حملته الانتخابية (٤٨) . وقد وصل الأمر بتلك المؤسسة أن يقوم أبرز قادتها العسكريين بزيارات إلى إسرائيل دون إبلاغ حكومة أربكان ، منها قيام وزير الدفاع التركي الأسبق تورهان طيان Turhan Tayan بزيارتها في شهر شباط ١٩٩٧م كما تبعه ، وفد عسكري آخر برئاسة سيفك باير Cevik Bir، لتحقيق الأهداف المذكورة آنفاً (٤٩). وعملياً كانت المؤسسة العسكرية في تركيا هي التي تدير دفة العلاقات التركية مع إسرائيل ، ولم تكن الحكومة المدنية برئاسة أربكان على علم ودراية بما يجري في ذلك المجال (٥٠) .

وعندما أيقن أربكان أنه لا يمكنه أن يوقف وتيرة العلاقات التركية – الإسرائيلية ، أدرك بأن الأخيرة قد منحت المؤسسة العسكرية في تركيا قوة دفع، فقد آثر تغيير موقفه من إسرائيل ، بل استمر في تطوير تلك العلاقات إذ دأب على عقد الاجتماعات مع الشخصيات الإسرائيلية المختلفة ، ولم يتورع عن إرسال نائبين من حزبه مع وفد برلماني تركي ، حيث شاركا أعضاء الوفد في الوقوف خشوعاً أمام قبر أسحق رابين (٥١) . كما أنه وافق شخصياً على اتفاقيات مع إسرائيل من بينها الاتفاقية العسكرية التي وقعها أربكان بنفسه في ٨ كانون الأول ١٩٩٦م ، وتنص على قيام إسرائيل بتحديث أسطول تركيا من مقاتلات فانتوم (F.4) مقابل ٥٩٠ مليون دولار (٥٢) . وكان تبرير قادة حزب الرفاه لذلك ، إضافة لتعرضهم لضغوطات من المؤسسة العسكرية ، وشركائهم في الائتلاف الحكومي حزب الطريق الصحيح ، الحاجة إلى التقنية العسكرية الإسرائيلية لتطوير الجيش التركي . وفي المجال الأخير يقول عبد الله

جول ، أحد قادة حزب الرفاه والوزير في حكومة أربكان ورئيس دائرة الشؤون الخارجية في ذلك الحزب: " إن تركيا لديها خطط لتحديث قواتها المسلحة ولها كل الحق في ذلك ، وكان المفروض أن المتحدة الأمريكية ستتعاون مع تركيا في هذا المجال إلا أنها رفضت ، في حين وافقت إسرائيل على التعاون والمشاركة في التدريب وفي التصنيع العسكري " (٥٣) . أما أربكان نفسه ، فقد وصف الاتفاق العسكري بين إسرائيل وتركيا في أثناء توليه رئاسة الوزارة بأنه أشبه بـ " صفقة تفاح " تجارية بين البلدين (٥٤) . وكان يبرر ذلك بأنها "مرغوبة وفي صالح تركيا ، لأنها تقوي تركيا عسكريا " (٥٥) .

إن تبرير قادة حزب الرفاة التعاون العسكري مع إسرائيل لا يخرج عن تبريرات المؤسسة العسكرية العلمانية ، وكان ذلك من أسباب فقدان شعبية ذلك الحزب داخل تركيا ، حيث أنه غير من مواقفه السابقة .

وعلى أثر سلسلة من الإجراءات التي قامت بها المؤسسة العسكرية في تركيا كان من بينها مطالبة مجلس الأمن القومي من أربكان تنفيذ ١٨ مطلبا لوقف النشاطات السياسية والاقتصادية والثقافية والإسلامية ، إضافة إلى التشهير بحكومته والادعاء بأنها تدعم الحركات " الإسلامية الأصولية " ، وما تبع ذلك من تشديد الرقابة على النشاطات الإسلامية في تلك المجالات ، أجبر أربكان على الاستقالة من منصبه في ١٩٩٧/٦/١٨م (٥٦) . كما رفع الادعاء العام التركي بدعم وتأييد من المؤسسات العلمانية دعوى إلى المحكمة الدستورية المختصة بالنظر في قضايا الأكراد ، مطالبا بحظره ، استنادا للتصريحات والكلمات الخطابية لأعضاء حزب الرفاه والتي كانت تدعو لإقامة دولة على أساس ديني (٥٧) . وفي ١٦ كانون الثاني ١٩٩٨م ، أصدرت تلك المحكمة قرارها بحظر نشاط حزب الرفاه معللة ذلك بأنه قد " انتهك ما نص عليه الدستور من فصل الدين عن الدولة ، كما أقام مخزنا للأسلحة أراد أن يفجر به

حرباً أهلية ، ومن ثم كان لا بد من توجيه ضربة وقائية ضد الإسلام السياسي من أجل حماية تركيا" (٥٨) .

وهكذا يتضح أن التحالف التركي – الإسرائيلي كان من بين العوامل الرئيسة التي مارست ضغوطات على النشاطات الإسلامية في تركيا ، وبخاصة حزب الرفاه بزعامة نجم الدين أربكان الذي أجبر تحت وطأة تلك الضغوطات على تغيير مواقفه إزاء إسرائيل . ويبدو أن التحالف التركي (العلماني) مع إسرائيل قد منح المؤسسة العسكرية في تركيا قوة دفع للتشديد على النشاطات الإسلامية ، ومن ثم حل حزب الرفاه.

ب – دور التحالف التركي – الإسرائيلي في التصدي للعمليات العسكرية للأكراد:

انطلق الموقف الإسرائيلي من قضية الأكراد بعامة من مدى تحقيقه للفائدة والمصالح الذاتية لإسرائيل ، فكلما كان ذلك يتماشى مع مصلحتها كانت تقف إلى جانب الأكراد ، وتمد يد العون لهم ، أما إذا تعارض مع مصالحها فإنها تقف ضدهم. وقد تمخض عن ذلك تناقض إسرائيلي واضح من مسألة الأكراد في المنطقة ، ويتمثل ذلك الموقف فيما يلي :-

١- دعم إسرائيل لأكراد العراق :

استند الدعم الإسرائيلي لأكراد العراق على مبدأ سياسي أتبعه قادة الحركة الصهيونية ومن بعدها إسرائيل ، يقوم على مصادقة المحيط غير العربي كالأتراك والإيرانيين ، والأقليات الإسلامية وغير الإسلامية كالأكراد العراقيين والمسيحيين ، لأن إسرائيل تعيش في بيئة معادية لها (٥٩) . وقد تجسد الدعم الإسرائيلي للأكراد ، وبخاصة جماعة مصطفى البرزاني ، في فترتين تاريخيتين، الأولى : في الفترة ما بين ١٩٦٥م-١٩٧٥م ، حيث اندلعت المعارضة الكردية ضد الحكومة العراقية ، فقدمت إسرائيل للأكراد الأسلحة والأموال ، وعقدت لهم الدورات التدريبية في إسرائيل ، وأمدتهم بالخبراء والمستشارين من رجال

الموساد – المخابرات الإسرائيلية – وقدمت لهم المعلومات والخطط العسكرية بغية إضعاف العراق عسكرياً واقتصادياً للحؤولة دون قيامه بإرسال قوات عسكرية لدعم جبهات القتال العربية ضد إسرائيل إضافة لرغبة إسرائيل في إرضاء إيران حليفتها في تلك الفترة ، التي كان لها أيضاً مصلحة في إضعاف العراق ، لوجود خلافات حدودية بين الدولتين(٦٠) .

أما الفترة الثانية فهي التي أعقبت حرب الخليج الثانية ١٩٩١–١٩٩٨م، فقد وقفت إسرائيل بكل قواها إلى جانب الأكراد العراقيين في الشمال وقدمت لهم شتى أنواع الدعم العسكري والأمني والاقتصادي والاجتماعي ، بهدف إقامة كيان كردي مستقل في الشمال ، وإضعاف الحكومة المركزية في بغداد ومن ثم تقسيم ذلك الكيان للحيلولة دون قيامه بأي عمل عسكري ضد إسرائيل مستقبلاً(٦١) .

وثمة مبررات إسرائيلية أخرى لوقوفها إلى جانب أكراد العراق ، لكنها ثانوية ، تتمثل في اعتبار العلاقات التاريخية حسنة بين الطرفين ، وأنهما شركاء في المصير والأهداف وحلفاء طبيعيون وقد أسهم أكراد العراق منذ فترة الثلاثينيات من القرن العشرين حتى أواخر الستينيات في تنفيذ المخططات الصهيونية الإسرائيلية ، وبخاصة تهريب أعداد لا بأس بها من يهود العراق إلى إسرائيل (٦٢) .

ويتفق الموقف الإسرائيلي وقتذاك من قضية إقامة كيان كردي في شمال العراق ، مع الموقف الأمريكي ، لكنه يتعارض مع الموقف التركي الذي يعتبر ذلك تعارضاً مع مصالحها . إذ أن من شأن ذلك الكيان أن يشجع أكراد تركيا على التمرد والاستقلال عنها . ويرى الأتراك أنه يجب المحافظة على قدر من القوة العراقية المركزية في بغداد بهدف منع قيام أي كيان كردي مستقل ، وهي لا توافق على تقسيمه . وبذلك فثمة تناقض ما بين الموقف التركي والإسرائيلي في هذا الموضوع (٦٣) .

٢- التصدي الإسرائيلي للعمليات العسكرية للأكراد في تركيا :

وقفت إسرائيل إلى جانب تركيا ضد الأكراد فيها بعامة ، وحزب العمال الكردستاني بخاصة ، لعوامل عديدة من أهمها أن الحزب الأخير قد سار في فلك الاتحاد السوفيتي سابقاً ، والدول المؤيدة له في المنطقة ، وقد وجهت إليه التهم الإسرائيلية والتركية بأنه يحظى بدعم وتأييد سوريا التي تعتبر من وجهة نظرهما من الدول الرئيسة المعادية لهما ، إضافة إلى علاقاته مع بعض المنظمات الفلسطينية ، وهي بمجملها معارضة لإسرائيل وتركيا والغرب . يضاف إلى ذلك أن إسرائيل رأت من مصلحتها العسكرية والاقتصادية والأمنية التعاون والتحالف مع تركيا ضد ذلك الحزب ، وبخاصة أن الأخيرة تعتبر موضوع القضاء عليه أهم عنصر من عناصر التعاون مع إسرائيل (٦٤).

لقد اعتبر حزب العمال الكردستاني من وجهة النظر الإسرائيلية والتركية والأمريكية " حزباً إرهابياً " يهدد الأمن والسلام في المنطقة ، وعد ذلك أساساً للتعاون ما بين الدولتين (٦٥) . وانطلاقاً من ذلك كثفت الدولتان جهودهما للتعاون في سبيل القضاء عليه وتدمير بنيته العسكرية والاقتصادية والبشرية . ومن هذه الجهود التي بذلت في ذلك المجال قيام قائد سلاح الجو الإسرائيلي اللواء هرتسل بودينغر Hertzl Bodngire بزيارة إلى تركيا أوائل شهر آب ١٩٩٣م ، اجتمع خلالها مع قادة المؤسسة العسكرية ممثلة بوزارة الدفاع ، وكان " أحد الموضوعات التي تم بحثها إمكانية التعاون في الحرب ضد الإرهاب " (٦٦) . وفي أثناء زيارة وزير الخارجية التركي حكمت شيتين Hikmet Cetin إلى إسرائيل في أيلول ١٩٩٣م " أكد على أن تركيا وإسرائيل متفقتان على أن الإرهاب أصبح أهم قضية تواجه العالم ، وأن الحرب ضده من الأمور المهمة لتوفير الأمن والاستقرار في المنطقة .... ويجب أن يكون الشرق الأوسط خالياً

من بؤر الإرهاب على وجه الخصوص ، وأن لا يكون مرتعاً لتحركات وتدريبات الإرهابيين " (٦٧) .

وشهد العالم ١٩٩٤م تنسيقاً تركيا إسرائيلياً مشتركاً فيما يتعلق بمقاومة الإرهاب من حيث وضع الخطط اللازمة لمحاربته . فمن بين الجهود التي بذلت في هذا المجال قيام المفتش العام للشرطة الإسرائيلية الفريق آساف جيفتس Assaf Hevttez بزيارة إلى تركيا في شهر تشرين الأول ١٩٩٤م حيث أجرى محادثات مع الأجهزة الأمنية التركية في مجال " محاربة الإرهاب " ونتج عن ذلك توقيع اتفاقية في ذلك الشأن (٦٨) . وفي إطار تلك الجهود قام وفد عسكري تركي برئاسة رئيس هيئة الأركان ، بزيارة لإسرائيل في ١٩٩٤/١٠/٢٢م ، تم فيها وضع الأطر المناسبة " لمكافحة الإرهاب " (٦٩) .

ويبدو أن تركيا وإسرائيل قد فضلتا إستخدام مصطلح " الإرهاب " دون تحديده بدقة ، فكل منظمة أو جهة معادية لإسرائيل تعتبر إرهابية ، لكنها لم تؤثر استخدام كلمة الإرهاب لوصف نشاط الأكراد في تركيا ، وذلك لتخوفها من قيام حزب العمال الكردستاني بعمليات عسكرية ضد إسرائيل . وكانت التصريحات الإسرائيلية بشأن العمل ضد الأكراد ، بأنها لا تريد أن تكسب أعداء جدد ، يمكن إضافتهم إلى قائمة الدول والمنظمات المعادية لها في منطقة الشرق الأوسط . وآثرت إسرائيل العمل ضد الأكراد في تركيا بطرق سرية دون الإفصاح عن ذلك (٧٠) .

لقد وقعت تركيا وإسرائيل العديد من الاتفاقيات حول ما يسمى عندهما "مكافحة الإرهاب " شاركت في صياغته وتوقيعه ، المؤسسات الأمنية في البلدين(٧١) وقد أشارت بعض المعلومات الصحفية في الدولتين إلى التعاون الاستخباري والأمني بينهما ، حتى أن بعض الصحف التركية طالبت الحكومة بالسير على هدى إسرائيل فيما يتعلق بسياستها في مجال " مكافحة الإرهاب"(٧٢).

لقد تجسدت المساعدات الإسرائيلية لتركيا في مجال التصدي لخطر حزب العمال الكردستاني من خلال المجالات الآتية :-

١-تقديم المعلومات الأمنية والاستخبارية والعسكرية عن حزب العمال الكردستاني وسبل التصدي لأخطاره ، إذ أن إسرائيل لديها خبرة في مكافحة مثل هذه التنظيمات ، وبخاصة التي اكتسبتها في أثناء محاربتها لمنظمة التحرير الفلسطينية (٧٣) . كما قدمت معلومات مهمة عن المنظمات الكردية في مختلف أنحاء العالم وبخاصة تلك التي تدعم الحزب (٧٤) .

٢-تقديم المساعدات الأمنية والعسكرية والتقنيات ذات المستوى العالي لمراقبة الحدود التركية التي كان يتسلل منها عناصر حزب العمال الكردستاني ، إضافة إلى وضع الألغام والمتفجرات والأسلاك الشائكة في تلك المناطق (٧٥) .

٣-إرسال الخبراء والمستشارين الأمنيين لمساعدة الحكومة التركية في التصدي لعمليات حزب العمال الكردستاني (٧٦).

٤-قدمت إسرائيل المعلومات والخطط اللازمة لإلقاء القبض أو اغتيال قادة حزب العمال الكردستاني ، وبخاصة أن لها خبرة واسعة في مجال اغتيال قادة منظمة التحرير الفلسطينية في بيروت وتونس وغيرها من العواصم الأوروبية . وقد ركز التعاون التركي - الإسرائيلي جهوده للقبض على عبد الله أوجلان الملقب بـ " أبو " زعيم الحزب حيث تمت مراقبة نشاطاته وتحركاته الداخلية والخارجية بين عامي ١٩٩٨-١٩٩٩م ، وقد تم تحقيق ذلك الهدف بالتعاون مع دول أخرى كالولايات المتحدة الأمريكية وكينيا ، عندما ألقي القبض عليه في العاصمة الكينية نيروبي في ١٦/٢/١٩٩٩م (٧٧) . إذ لعبت إسرائيل دوراً مهماً في تلك العملية حيث قدمت لتركيا معلومات مهمة عن تحركات أوجلان في الأشهر الأخيرة الثلاثة . إضافة لدورها البارز في إقناع السلطات الكينية بضرورة تسليمه للسلطات التركية ، الأمر الذي ساعد في إنجاز تلك المهمة . وتجدر الإشارة إلى أن الموساد الإسرائيلي في كينيا يعتبر من أهم

المحطات الاستخبارية في أفريقيا ، وله علاقة وطيدة مع السلطات الحكومية فيها[٧٨] .

ويعتبر محمد نور الدين الباحث المتخصص في الشؤون التركية أن أخطر النتائج السلبية للدور الإسرائيلي في إلقاء القبض على الزعيم الكردي عبد الله أوجلان ، على العرب " أن إسرائيل باتت الآن في نظر الرأي العام التركي – وبخاصة العلماني المؤيد لإسرائيل –المنقذ لتركيا من عدوها الأكبر على امتداد تاريخها الحديث ، مما سيزيد من ارتماء تركيا في أحضان العدو الإسرائيلي ويجعلها أكثر ارتهاناً له ورضوخاً لمتطلباته" [٧٩] . وفي المقابل أصبحت إسرائيل ضمن قائمة الدول المعادية لحزب العمال الكردستاني ووضعت مؤسساتها في الداخل والخارج ضمن أهدافه العسكرية مستقبلاً . ومما يدل على ذلك بعض الشيء مهاجمة الأكراد للسفارة الإسرائيلية في برلين في اليوم التالي من إلقاء القبض على أوجلان . وإزاء ذلك قامت إسرائيل بتشديد الأمن والحراسات على سفاراتها في الخارج ، خوفاً من وقوع الاعتداءات عليها من قبل الأكراد [٨٠] .

ويتضح مما سبق أن إسرائيل قد قدمت لتركيا الدعم والمساعدة في التصدي للنفوذ الإسلامي وخطر حزب العمال الكردستاني وقد أقضا مضاجع المؤسسات العلمانية فيها ، وتلك المساعدة لم تكن دون مقابل ، إذ أن إسرائيل تستفيد من تركيا في مجالات متعددة فهي تعتبر مدخلاً لها إلى العالم الإسلامي ، وأداة ضغط على الدول العربية والإسلامية المعادية لها وبخاصة إيران وسوريا والعراق ، كما يتيح لها المجال مستقبلاً للاستفادة من المصادر المائية الموجودة في تركيا وبخاصة أن إسرائيل تعاني من مشاكل مائية إضافة إلى أنها ستكون سوقاً تجارياً للمنتوجات الإسرائيلية ، وهذه العلاقة ستتيح لكل من الدولتين لعب دور إقليمي بارز في المنطقة [٨١] .

وخلاصة القول إن تركيا قد عانت من مشاكل داخلية وخارجية ، كما أنها كانت تسعى إلى تحقيق مصالحها الإقليمية ، وهذه الأمور بمجملها لا تستطيع إيجاد الحلول لها أو تحقيقها ، وبالتالي كان عليها التحالف مع إسرائيل الدولة المتقدمة عسكرياً وتقنياً ولها خبرة في تلك المجالات . لقد تمثلت المشاكل الداخلية لتركيا من وجهة نظر العلمانية وبخاصة العسكرية في ازدياد النفوذ الإسلامي من جهة ، وازدياد خطر حزب العمال الكردستاني من جهة ثانية ، حيث أصبحا يشكلان خطراً على تلك المؤسسات .

ففيما يتعلق في ازدياد النفوذ الإسلامي في تركيا فقد كان يعد من وجهة النظر التركية – الإسرائيلية ، خطراً يهدد تركيا ومنطقة الشرق الأوسط برمتها باعتباره امتداداً لما سمي عندها بـ " الإسلام الأصولي " لذا كان التحالف التركي – الإسرائيلي أداة ضغط على الإسلاميين ، وقد نجح في تحقيق بعض الإنجازات في ذلك المجال ، حيث أحرج زعيم حزب الرفاه أمام ناخبيه وأظهره بأنه عاجز عن تحقيق وعوده الانتخابية السابقة فيما يتعلق بعلاقات تركيا مع الغرب بعامة ، وإسرائيل بخاصة ، كما أجبر تحت وطأة الضغوطات السياسية على تقديم استقالته ، ثم حل الحزب دستورياً .

أما المشكلة الثانية التي عانت منها تركيا فقد كانت قضية الأكراد ، حيث قدمت إسرائيل لتركيا مساعدات ملموسة على أرض الواقع تجسدت في تقديم المعلومات الأساسية عن حزب العمال الكردستاني ومصادر إمداداته العسكرية والمالية . إضافة إلى إرسال الخبراء والمستشارين والفنيين لمحاربة حزب العمال ، ثم تقديم المساعدات العسكرية والأمنية والفنية ذات التقنية المتقدمة . ولعل من أهم مجالات المساعدة الإسرائيلية ضد حزب العمال هي المشاركة في إلقاء القبض على زعيم الحزب عبد الله أوجلان . وعلى الرغم من الإنجازات السابقة ، فإن إسرائيل لا تستطيع إيجاد الحلول الجذرية للمشاكل التركية الداخلية

والخارجية ، إضافة أن تلك المساعدات لتركيا قد تضع إسرائيل ضمن قائمة الدول المعادية لحزب العمال الكردستاني .

حواشي البحث:

١ - أرنست رامزور ، **تركيا الفتاة وثورة ١٩٠٨** ، ترجمة صالح العلي ، (بيروت: دار الحياة ، ١٩٦٠م) ؛ ميم كامل أوكي ، **السلطان عبد الحميد الثاني بين الصهيونية العالميـــة والمشـــكلة الفلســطينية** ، ترجمة إسماعيل صادق ، (القاهرة: الزهـــراء للإعـــلام العربـــي ١٩٩٢)، مصطفى طوران ، **أسرار الانقلاب العثمـــاني** ، ترجمـــة كمال خوجه ، (القاهرة: دار السلام ١٩٧٨)، أو رخان محمد علي ، **السلطان عبد الحميد: حياته وأحداث عصره** ، (الرمادي: دار الأنبـــار، ١٩٧٨)، ص ٢٧٠-٣٣٤ .

٢ - فيليب روبنس ، **تركيا والشرق الأوسط** ، ترجمـــة ميخـــائيل نجـــم خوري، (قبرص: دار قرطبة ١٩٩٣)، ص ٥٠-٥١.

Nilufer Gole , "Secularism and Islamism in Turkey ;The Making of Elites and Counter – Elites", *Middle East Journal* , (Vol. 51 , No.1 , Winter 1997) PP. 46-57.

٣ - روبنس ، **المرجع المذكور** ، ص ٥٠-٥٤ .

٤ - **المرجع نفسه ص ٥٢-٥٥** ؛ آريه شموئيليش ، "تركيا ، نظام الحكـــم والسكان والعلاقات الخارجية" ، **في تركيا وإسرائيل في شـــرق أوســط متغير، حوارات حول قضايا الأمن القومي** ، ١٩٩٦ (بالعبرية) ترجمـــة عن العبرية الدار العربية ، (القاهرة ، ١٩٩٦)، ص ١٤-١٥.

٥ - روبنس ، **المرجع المذكور** ، ص ٥٧ .

٦ - M. Hakan Yavuz, "Turkish- Israeli Relations Through the Lens of the Turkish Identity Debate", *Journal of Palestine Studies*, (Vol, XXV11, No. 1 Autuman 1997), P.29; George E.Gruen, Dynamic Progress in Turkish – Israeli Relations", *Israel Affairs*, (Vol. 1, No. 4, Summer 1995), P. 61.

٧ – جلال عبد الله معوض، **صناعة القرار في تركيا والعلاقات العربية – التركية** (بيروت: مركز دراسات الوحدة العربية ، ١٩٨٨) ، ص ٥٤، ٣١٠.

٨ – Metin Heper, "Islam and Democracy in Turkey: Toward A reconciliation", *Middle East Journal*, (Vol. 51, No. 1, Winter 1997), pp. 36 – 37.

٩ – Gruen, *Op, Cit.*, P. 61.

هاينز كرامر، "تركيا كقوة اقليمية جديدة ، دراسة للمفهوم السياسي/الاستراتيجي"، ترجمة ميشيل كيلو، **شؤون الأوسط**، (عدد ٥٥، أيلول١٩٩٦)، ص ٢٥-٢٨ .

١٠- Nicole Pope, "Turkey: The Grisis Drage on", *Middle East International*, (No. 552. 13 June 1997), P. 10.

١١- Sabri Sayari, "Turkey: Changing European Security Environment and Gulf Grisis", *Middle East Journal,* (Vol. 46, No. 1, Winter 1992), P, 51.

عفرا بنجو وغينجر أوزجان ، "التحالف التركي الإسرائيلي : وجهة نظر باحثين إسرائيلي وتركي في الحلف القائم بين بلديهما" ، جريدة الحياة ١٩٩٧/٩/١٣ ، ص ١٩ .

١٢- **معوض** ، المرجع المذكور، **ص ٧٣** ؛ **رضا هلال** ، السيف والهلال : تركيا من أتاتورك إلى أربكان ، الصراع بين المؤسسة العسكرية والإسلام السياسي ، **(القاهرة ، دار الشرق،١٩٩٩) ص ١٩٦ .**

١٣- Yavuz, *Op, Cit.*, P P. 25-26.

١٤- روبنس ، **المرجع المذكور**، ص ٥٢-٥٣ .

١٥- Heper, *Op, Cit.,* P 36.

١٦- Yavuz , *Op, Cit.*, P P . 29-30.

ويليام هيل ، "سياسة تركيا الخارجية في عصر ما بعد الحرب البـاردة

والشرق الأوسط" ، **الباحث العربي** ، (عدد ٤٨ ، تموز – تشـــرين الأول ١٩٩٨)، ص ١٤-١٥ .

١٧- ياسر خطاب ، "العلاقات الإيرانيـــة – التركيـــة : محفــزات التطـــور ومعوقات التراجع" ، **تقديرات استراتيجية** ، (عـــدد ٤٣-٤٤ ، كـــانون الثاني ١٩٩٧) ، ص ١٢٧-١٣٥ .

١٨- Yavuz , *Op,Cit.* , P . 22

١٩- محمد سليمان ، "الأوضاع التركية والتوترات المتزايدة بين الإســـلاميين والعلمانيين" ، **تقديرات استراتيجية** ، (عدد ٤٦ ، ١٥ شـــباط ١٩٩٦م)، ص ٣-٦ ؛ محمد نور الدين ، **تركيا : الجمهورية الحائرة ، مقاربـــات في الدين والسياسة والعلاقات الخارجية** (بيروت: مركـــز الدراســـات الاستراتيجية والبحوث والتوثيق ، ١٩٩٨)، ص ٩٧ .

٢٠- Nicole Pope, “Turkey Secular Rally”, *Middle Eastern International*, (No. 544, 2 1 February 1997), P14.

٢١- Ibid , PP. 14-15.

٢٢- Yavuz, Op, Cit. , P. 31; Nicole Pope , “Turkey’s Generals Behind the Israel Axis” , *Middle East International* , (No. 550 , 16 May 1997) ,*P*. 3.

٢٣- معوض ، **المرجع المذكور**، ص٢١٤ .

Pope , *Op,Cit.* , P. 3.

٢٤- روبنس ، **المرجع المذكور**، ص ٥٥ .

٢٥- Rebert Olson, “Turkey–Syria Relations Since the Gulf War; Kurds and Water”, *Middle East Policy*, (Vol, 7 No. 1 May 1997), P. 162.

٢٦- روبنس ، **المرجع المذكور**، ص ٣٩-٤١ .

٢٧- Suha Boulkbasi, “Ankra, Damascus, Baghdad and the Regionaliztion of Turkey’s Kurdish Secessionism”, *Journal of South Asian and Middle East,* Studies, (Vol. XI, No. 4, Summer 1991), PP. 19-21.

أرسلين كلايجو غلو، "السياسة الخارجية التركية والأمن الأقليمي والتعاون في الشرق الأوسط"، في **العرب والأتراك: الاقتصاد والأمن الإقليمي**، تحرير علي أومليل، ترجمة فاتن خليل البستاني، (عمان: منتدى الفكر العربي، ١٩٩٦)، ص ٩٠-١٠١.

٢٨- Mahmut Bali Aykan, "Turkey's Policy in North Iraq 1991-1995", *Middle Eastern Studies*, (Vol. 32, No. 4, October 1996), P. 343; Henri Barkey and Graham Fuller, "Turkey's Kurdish Question: Critical Turning Points and Missed Opportunities", *Middle East Journal*, (Vol. 51, No. 1, Winter 1997), PP. 66-68.

عميكام نحماني، "تركيا وحرب الخليج"، **في: تركيا وإسرائيل في شرق أوسط متغير: حوارات حول قضايا الأمن القومي، المرجع المذكور**، ص ١٢.

٢٩- Sayari, *Op,Cit.,* P. 42.

٣٠- Barkey and Fuller , *Op,Cit.* PP. 60-61.

محمد نور الدين ، **تركيا في الزمن المتحول** ، (لندن – بيروت ، دار الساقي للنشر ، ١٩٩٧) ص ١٠٠.

٣١- Olson, Turkey – Syria Relations Since the Gulf War,Op,Cit., PP. 17-19; Malik Mufti, "Daring and Caution in Turkish Foreig Policy", *Middle East Journal*, (Vol. 52, No. 1, Winter 1998), PP. 33-36 ; Alain Gresh, "Turkish – Israeli – Syrian Relations and their Impact on the Middle East", *Middle East Journal*, (Vol. 5, No. 2, Spring 1998), *PP*. 188-203.

٣٢- Gresh , *Op,Cit.*, PP . 192-193.

٣٣- M. Hakan Yavuz and Mujeeb R. Khan, "Turkish Foreign Policy Toward the Arab – Israeli Conflict, Duality and Development (1950-1991)", *Arab Studies Quarterly*, (Vol. 14. No. 4, Fall 1992), PP. 69-94.

٣٤- هشام فوزي عبد العزيز ، "التقارب التركي من إسرائيل في التسعينيات : دراسة تحليلية للأسباب والعوامل التي ساعدت تركيا على التقارب من إسرائيل" ، بحث أرسل للنشر .

٣٥- Gruen , *Op,Cit.* , P. 41-67.

٣٦- Neill Lochery, "Israel and Turkey; Deepening Ties and Strategic Implications, 1995-1998", *Israel Affairs*, (Vol. 5, No. 1 Autuman 1998), PP. 45-62.
معوض ، **المرجع المذكور**، ص ٢٢١-٢٧٠.

٣٧- Pope, *Op,Cit.* P. 3.

٣٨- جلال عبد الله معوض، "عوامل وجوانب تطور العلاقات التركية – الإسرائيلية في التسعينيات"، **شؤون عربية**، (عدد ٨٩ ، آذار ١٩٩٧)، ص ١٢٧-١٢٨.

٣٩- Pope, *Op,Cit.* P. 3.

٤٠- جريدة **معريف الإسرائيلية** ١٩٩٦/٦/٩ وردت الترجمة في مؤسسة الأرض، **نشرة الصحافة الإسرائيلية الأسبوعية** في الفترة ١٩٩٦/٦/٧-١٩٩٦/٦/١٣ عدد ٢٤، ١٩٩٦/٦/٧ ص ٢ ؛ **معريف** ١٩٩٦/٦/٣٠، في المصدر السابق للفترة ١٩٩٤/٦/٢٨-١٩٩٦/٧/٤، ع ٢٧، ١٩٩٦/٧/١٠، ص ٤٨٩-٤٩٠.

٤١- Efram Inbar, "Israel's Security in a New International Environment", *Israel Affairs*, (Vol. 2, No. 1, Autuman 1995), PP. 35-36; Yavuz, Turkish – Israeli Relations, P. 29-30.
بنجو واوزجان، المرجع المذكور، ص ١٩؛ جريدة **هارتس** ١٩٩٣/١١/١٥ في مؤسسة الأرض، **نشرة الصحافة الإسرائيلية الأسبوعية** في الفترة ما بين ١٩٩٣/١١/١٤-١٩٩٣/١١/١٨، عدد ٤٦، ١٩٩٣/١١/٢٥. ص٦٤٧.

٤٢- Alan Makovsky, "Israeli – Turkish Relations, A Turkish Periphery Stratege in Reluctant Neighbor; *Turkey's Role in the Middle East*", Henrie Barkey, editor, (Washington, D. C., United States Institute of Peace, Press, 1996), P. 155, Lochery, Op, Cit., P. 45.

٤٣- سها بوليك باشا ، "تطور العلاقات بين تركيا وإسرائيل والدول العربية المجاورة" ، **الباحث العربي** ، (عدد ٤٨ ، تموز – تشرين الأول ١٩٩٨)، ص ٣٨ .

٤٤- Inbar, *Op, Cit.*, P. 28, Lochery, Op, Cit., P. 47-50; Yavuz, *Op, Cit.* Relations, PP. 29-32; Olson, Turkey – Syria Relations, *Op, Cit.*, P. 181.

هلال ، **المرجع المذكور**، ص ١٨٢ شيموئيليش ، **المرجع المذكور** ، ص ١٠-١١.

٤٥- عن تطور العلاقات بين البلدين في عهد أربكان انظر:

Lochery, Israel and Turkey, PP. 49-51; Amikam Nachmani, "The Remarkable Turkisk–Israeli–Tie", *Middle East Quarterly*, (Vol., No.2 June 1998), PP. 19-29.

٤٦- Yavuz , *Op,Cit.* , P. 36.

٤٧- Ibid . , *PP*. 30-31.

٤٨- Pope , *Op,Cit.*, P. 3.

نور الدين ، **تركيا : الجمهورية الحائرة** ،**المرجع المذكور** ص ٢١٢.

٤٩- Pope , *Op,Cit.* P. 3.

٥٠- Yavuz , *Op,Cit.* , P.29.

٥١- نور الدين ، **تركيا : الجمهورية الحائرة** ،**المرجع المذكور** ص ٩٤-٩٥.

٥٢- Yavuz , *Op,Cit.* , P.29.

٥٣- هلال، **المرجع المذكور**، ص ١٨٢.

٥٤- نور الدين ، **تركيا : الجمهورية الحائرة** ، **المرجع المذكور** ص٩٤.

٥٥- بوليك باشا ، **المرجع المذكور** ، ص ٣٨.

٥٦- Yavuz , *Op,Cit.* , P. 30-31.

٥٧- نور الدين ، **تركيا : الجمهورية الحائرة** ، **المرجع المذكور** ص١١٣-١٢٠، معوض، **المرجع المذكور**، ص ٧٦؛ الكسندر ويتر ، "ستظل المآذن سلاح أربكان"، **صحيفة دي فيليت الألمانية** ١٩٩٨/٢/٥، الترجمة العربية **مجلة النافذة**، (عدد ٣، أبريل ١٩٩٨)، ص ٤٩-٥١؛ فولفجانج جونتر ليرش، "تركيا شعب ذو ثقافات دينية ثلاث"، **صحيفة فرانكفورتو الجمانية الالمانية** ١٩٩٨/١/٢٩، في المصدر السابق، ص ٥٢-٥٣.

٥٨- الكسندر، **المرجع المذكور**، ص ٤٩-٥٠.

Olson, Turkey-Syria Relations, *Op, Cit.* P.162.

٥٩- جوناثان راندل، **أمة في شقاق: دروب كردستان كما سلكتها**، ترجمة فادي حمود، (بيروت: دار النهار، ١٩٩٧)، ص ٢٤٦. دايفيد كيمحي، **الخيار الإسرائيلي ١٩٦٧-١٩٩١**، ترجمة مكتبة بيسان، (بيروت: مكتبة بيسان، ١٩٩٢)، ص ٢٣٨-٢٣٩؛ لورا إيزنبرغ، **عدو عدوي: الصلات الصهيونية اللبنانية ١٩٠٠-١٩٤٨**، ترجمة رضى سليمان، (بيروت: شركة المطبوعات للتوزيع والنشر، ١٩٩٧).

Haim Baram, "Confused About the Kurds", **Middle East International**, (26 February 1999), P. 7.

٦٠- راندل، **المرجع المذكور**، ص ٢٤٣-٢٦٧؛ شلومو نكديمون، **الموساد في العراق ودول الجوار: إنهيار الآمال الإسرائيلية والكردية**، ترجمة عن العبرية بدر عقيلي، (عمان: دار الجليل للنشر والدراسات والأبحاث الفلسطينية١٩٩٦)، ص ٣٠٣-٣٢٠؛ رفائيل إيتان، **مذكرات الجنرال رفائيل إيتان**، ترجمه عن العبرية غازي السعدي، (عمان: دار الجليل للنشر والدراسات والأبحاث الفلسطينية، ١٩٩٦)، ص ٥٦-٥٧.

٦١- Robert Olson, "The Turkey-Israeli Agreement and the Kurdish Question", *Middle East International* (No. 526, 24 May 1996), P. 19.

جريدة **معريف الإسرائيلية** ١٩٩٥/٣/٢٣، ص ٣. نقلا عن **مجلة الأرض** عدد ٤، نيسان ١٩٩٥، ص ٢١؛ أوري جورئيل، "دعم إسرائيل للحركة الكردية قبل وبعد حرب الخليج"، **في ندوة الموقف الإسرائيلي من الجماعات الأثنية، المرجع المذكور**، ص ٤٨-٥٢.

٦٢- راندل، **أمة في شقاق**، ص ٢٤٦-٢٤٧؛ يعقوب شمشوني، "تأييد إسرائيل للنزاعات الانفصالية العرقية والأثنية والاعتبارات الكامنة وراءه"، في **المصدر نفسه**، ص ٢٧-٢٨؛ جورئيل، دعم إسرائيل للحركة الكردية، ص ٤٩؛ أوري لوبراني، "العلاقات بين إسرائيل ودول الجوار المحيطة بالعالم العرب: تركيا وإيران وأثيوبيا"، **في المصدر نفسه**، ص ٢٠؛ نكديمون، **المرجع المذكور**، ص ٢٤٩-٢٥٣.

٦٣- Aykan, *Op, Cit.*, PP. 244-261; Sayari, *Op, Cit.* PP. 47-48.

٦٤- Olson, Turkey-Syria Relations, *Op, Cit.* PP. 169-179 ; Gresh, *Op,Cit.*, PP. 192-195 .

٦٥ أفرايم عنبر، "التعاون الإستراتيجي بين إسرائيل وتركيا"، في تركيا وإسرائيل في شرق أوسط متغير، حوارات حول قضايا الأمن القومي، **المرجع المذكور** ص ٢٦، كلايجو غلو، **المرجع المذكور**، ص ٩٩-١٠٠.

٦٦- جريدة **معريف الإسرائيلية** ١٩٩٣/٨/١٢، ترجمة مؤسسة الأرض، **نشرة الصحافة الإسرائيلية** الأسبوعية للفترة ١٩٩٨/٨/٨ - ١٩٩٨/٨/١٢، عدد ٣٢ تاريخ ١٩٩٣/١١/١٧ ص ٤٣٩.

٦٧- Gruen, *Op, Cit.* , P. 58-59.

٦٨- **جريدة دافار** ١٩٩٤/١٠/٧، ترجمة مؤسسة الأرض، **نشرة الصحافة الإسرائيلية الأسبوعية للفترة** ١٩٩٤/١٠/٧-١٩٩٤/١٠/١٣، عدد ٤١،

تاريخ ١٩/١٠/١٩٩٤ ص ٥٩٣.

٦٩- **مجلة الأرض** ، عدد ١ ، كانون الثاني ١٩٩٤ ، ص ١٢٠-١٢١ .

٧٠- يوسي ملمان، "خبراء اسرائيليون ساعدوا تركيا في مكافحة حركة المتمردين الأكراد"، **هآرتس** ١٧/٢/١٩٩٢، ترجمة عربية في **مختارات إسرائيلية**، (عدد ٥١، ١٩٩٩)، ص ٣٥، عنبر، **التعاون الاستراتيجي بين إسرائيل وتركيا**، ص ٢٦.

٧١- جريدة **يديعوت أحرنوت** الإسرائيلية ٧/٣/١٩٩٦، ترجمة مؤسسة الأرض، **نشرة الصحافة الإسرائيلية الأسبوعية للفترة** ١/٣/١٩٩٦-٧/٣/١٩٩٦، عدد ١٠، تاريخ ١٣/٦/١٩٩٦، ص ١٦٧.

٧٢- **يديعوت أحرنوت** ٢٦/٤/١٩٩٦، ترجمة مؤسسة الأرض، **نشرة الصحافة الإسرائيلية الأسبوعية** للفترة ٢٦/٤/١٩٩٦-٢/٥/١٩٩٦، عدد ١٨، تاريخ ٩/٥/١٩٩٦، ص ٣٢٣.

٧٣- Olson, "The Turkey – Israeli Agreement, *Op, Cit*. PP. 18-19; An Israeli Kurdish Conflict", *Middle East International*. (No. 552. 5 July 1996), P. 17.

وجريدة **معريف** ٢٣/٩/١٩٩٥، ص ١٣، نقلا عن **مجلة الأرض**، عدد ٤ نيسان ١٩٩٥، ص ١٢٠-١٢١.

٧٤- ملمان، **المرجع المذكور**، ص ٣٣-٣٤.

٧٥- Olson, Israel and The Kurds, *Op, Cit*. P. 14.

راسم محمد قاسم، "العلاقات العسكرية التركية-الإسرائيلية"، **تقديرات إستراتيجية**، (عدد ٦٦، ١٥ كانون الأول ١٩٩٧)، ص ١٠.

٧٦- Robert Olson, "Israel and the Kurds, P KK the Target", *Middle East International*, (21 February 1997), P. 14.

٧٧- ملمان، **المرجع المذكور**، ص ٣٣-٣٥؛ عماد جاد، "التحالف الإسرائيلي – التركي وتجليات الشرق الأوسط"، **مختارات إسرائيلية**،(عدد ٥١،

مارس ١٩٩٩)، ص ٢.

Baram , *Op,Cit.* , P. 7.

٧٨- ملمان، **المرجع المذكور**، ص ٣٣-٣٥، جاد، **المرجع المذكور**، ص٢.

٧٩- محمد نور الدين، "المسألة الكردية في تركيا بعد اعتقال أوجلان"، **شؤون الأوسط**،(عدد ٨١، آذار ١٩٩٩)، ص ٨٩.

٨٠- جريدة **معريف الإسرائيلية** ١٩٩٩/٢/١٨ ترجمة مؤسسة الأرض، **نشرة الصحافة الإسرائيلية** الأسبوعية للفترة ١٩٩٩/٢/١٢-١٩٩٩/٤/١٨ ؛ عدد ٧، ١٩٩٩/٢/٢٥ص ٨٩ .

Gresh , Turkish – Israeli –Syrian Relations , P . 105

٨١- Gresh ,*Op,Cit.*,PP.193-196

هيثم الكيلاني، **تركيا والعرب: دراسة في العلاقات العربيـــة- التركيـــة**، (أبو ظبي: مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاســـتراتيجية،١٩٩٦)، ص ٤٠-٥١، عوني عبد الرحمن السبعاوي، **إسرائيل ومشاريع الميـــاه التركية: مستقبل الجوار المائي العربي**، (ابو ظبي: مركـــز الإمـــارات للدراسات والبحـــوث الاســـتراتيجية، ١٩٩٦)؛ نـــور الديـــن، **تركيـــا: الجمهورية الحائرة** ، ص ٢١٣-٢١٤ .

الحرف (ثم) للعطف والابتداء

د. كامل جميل ولويل
كلية الآداب-جامعة العلوم التطبيقية

الملخص

أشهر ما قيل في هذا الحرف أنه يفيد التشريك في الحكم والترتيب والمهلة، فهو أحد حروف العطف الذي اختصّ بالترتيب والمهلة ، وقد سيطر هذا التعريف على النحويين حتى كاد عمل (ثم) الثاني - وهو إفادتها الابتداء - يُنسى.

لقد أدرك الباحث ان الميّل تجاه (التشريك والترتيب والمهلة) أوقع علماء بارزين في حيرة عند محاولتهم معرفة معاني بعض الآيات الكريمة التي وردت فيها (ثم) لتفيد الابتداء ولكنهم فسروا الآيات تحت تأثير إفادة ثم (التشريك والترتيب والمهلة). لقد وقعت الحيرة في فهم قوله تعالى ﴿ خلقكم من نفس واحدة ثم جعل منها زوجها ﴾ قالوا : حواء قبل سائر البشر فلماذا رتبت هنا بعد سائر البشر. ووقع مثل ذلك في فهم ﴿ ذلكم وصاكم به لعلكم تتقون ، ثم آتينا موسى الكتاب ﴾ إذ قالوا : إن إيتاء موسى الكتاب كان قبل توصية المسلمين ، فلماذا رتبت بالحرف (ثم) بعدها ؟ ووقع مثل ذلك في فهم بيت الشعر :" إن من ساد ثم ساد أبوه ثم ساد قبل ذلك جده" . قالوا: "إن سيادة الجد سابقة فلماذا رتب

تلاحقة؟" ومن هنا جيء بتأويلات كثيرة وتقديرات غامضة ، ولا يسهل علينا الإحاطة بها، فوجب بذل الجهد لمعرفة الحقيقة وتيسيرها.

ويرى الباحث أن الحل يسير بإذنه تعالى ، ومفاده ألا يسيطر علينا التعريف المشهور للحرف (ثم) وهو إفادة التشريك والترتيب والمهلة ، فإن هناك عملا آخر لهذا الحرف وهو إفادته الابتداء. إن الأخذ بهذا الوجه في مختلف الآيات التي وقع فيها الإشكال كفيل بالحل الواضح السهل ، فإن فهم قوله تعالى ﴿ خلقكم من نفس واحدة ثم جعل منها زوجها﴾ على ان الجملة بعد (ثم) هي جملة جديدة مستأنفة ، لأن الحرف (ثم) فيها للابتداء ، فلا نعطف جعل على خلق ، وإنما تكون كلمة (جعل) جزءا من جملة اسمية بدأت بالحرف (ثم) الذي يفيد الابتداء ويقدر المبتدأ بالضمير هو ؛ وبهذا يزول الإشكال عن فهمنا لهذه الآية وما ماثلها من الآيات الكريمة ، إن المعنى بعد (ثم) معنى جديد ؛ وقد كان لهذا المعنى ميزة، فهو لبيان هدف قيم وإظهار فضيلة جيدة ، وقد تناول البحث ذلك بعدة أمثلة .

إذاً لا بد من معرفة عمل (ثم) في الموضع الذي وردت فيه ، وبذلك يظهر المعنى واضحا ولا نحتاج اللجوء الى التأويل .

In The Name of Allah,
The Most Gracious, The Most Merciful

Dr. Kamel Jameel Wolweel
Faculty of Arts
University of Applied Sciences

Abstract

The particle "Thumma " (Then) for Co-ordination and re-Initiation . This particle is most widely recognized as implying participation, order and time limit. It is one of the co-ordinating conjunctions which is used specifically for order and time limitation. This definition has become so prominent among grammarians to the extent that the other function of "Thumma" is, that it implies initiation, was about to be forgotten .

The researcher has realized that the tendency towards "participation order and time limit has caused eminent grammarians to get confused when they attempted to understand the meaning of some holy Ayat which include this particle. "Thumma" appeared to signify initiation. But these grammarians interpreted the Ayat by the function of participation, order and time limit in mind . Confusion prevails in understanding the Qur`anic verse " He created you (all) from a single person then created, of him this like of his nature, his mate " . Interpreters maintain that Eve was created first so why she came last in this text? The same applies to the verse " Thus doth the command to you that ye may be righteous. Moreover, we gave Moses the Book ".

Grammarians concluded that giving Moses the Bock occurred before commanding the Muslims. So why the former

was put last by using “Thumma” ?. The same applies to the following line of poetry : That who become a master then his father did , Then before that his grandfather dominated .

Grammarians argued that the grandfather becoming a master was first so why it was mentioned last. Therefore, a number of interpretations and vague guesses emerged, it is beyond the scope of this study to cite them all. Were these interpretations presented by ordinary grammarians we could have overlooked them. But these interpretors where eminent grammarians. Therefore it is deemed necessary to work hard towards more acceptable interpretations .

The researcher believes that the solution is , to God’s willing, easy and attainable. In that the widely known definition of the particle “Thumma” ; i.e, that it functions as participation, order and time limit, should not dominate our thinking. This particle has another function; namely, re-initiation. Adopting this interpretation in the various Qur`anic verses in which confusion has obtained would provide a clear and easy solution. Therefore, we may understand the holy Ayat “ He created you (all) from a single person then created, of like nature, his mate “,where the sentence after “Thumma” (then) is a new and resumed sentence because the particle “Thumma” is used for initiation. Hence, the verb “ja`ala” must not be coordinated to the verb khalaqa (created) the word Ja’ala is part of the nominal sentence which starts with “Thumma” which means initiation and the predication is implied as “He”. Thus, the confusion is removed in understanding this holy verse, as well as others similar to it. The meaning after “Thumma” is a new meaning which has the advantage of showing a significant aim and disclosing on important virtue. This paper gives a number of examples on this issue .

Then, we should realize the function of “Thumma” in the position where it occurs, so the meaning becomes clearer and we do not need to resort to interpretations .

المقدمة :

للعطف عدة حروف، ولكن الواو والفاء وثم هي الحروف الرئيسية في هذه الحروف وهي أكثر من غيرها في الاستعمال . ولنا وقفة الآن مع حرف العطف ثم.

يستفاد بهذا الحرف (ثم) التشريك والترتيب والمهلة. ويُعنى بالتشريك أن يكون المعطوف والمعطوف عليه بحركة إعرابية واحدة، وحكمهما واحداً، فإذا قلت: قرأتُ كتاب الأدب ثم كتاب التاريخ، فإن المعنى أن القراءة وقعت على الكتابين، وأن الحركة في المعطوف والمعطوف عليه واحدة. ويُعنى بالترتيب أن قراءة كتاب الأدب كانت سابقة على قراءة كتاب التاريخ، ويُعنى بالمهلة أن قراءة كتاب التاريخ جاءت بعد فترة من الزمن وليست معاقبة لقراءة كتاب الأدب، فهذه الأحكام الثلاثة هي أشهر ما يميز هذا الحرف عن غيره.

ولكن تعدد الآراء، وتنوع النظرات وامعان الفكر، أدت إلى خلافات في بحث حرف العطف (ثم)، فلم تسلمْ قاعدة: التشريك والترتيب والمهلة من الاعتراض والنقد والتعقيب، فهناك من ذهب إلى أن (ثُمّ) لا تفيد الترتيب في قوله تعالى: ﴿خلقكم من نفس واحدة ثم جعل منها زوجها ﴾[١] ، فإن خلق الناس كان بعد جعل الزوجة، وثمت آيات متعددة تشير إلى أن حواء خلقت من آدم، وثمت أحاديث شريفة تشير إلى أن حواء خلقت من ضلع آدم، وبعد ذلك خلق البشر كسلالة إلى يومنا هذا وإلى ما شاء الله تعالى.

وهناك من رأى أنها لا تفيد التشريك في قوله تعالى : ﴿ قل اللهُ ينجيكم منها ومن كل كرب ثُمّ أنتم مشركون ﴾[٢] إن ما بعدها مبتدأ، ولكن ما قبلها مضاف إليه مجرور، وسنرى في أثناء البحث أنّ هناك من رأى أنها لا تفيد الترتيب.

ويقصد هذا البحث إلى تناول مختلف الأفكار التي لم تتفق مـــع قـــاعدة: التشريك والترتيب والمهلة، وليس لنا من بُدّ من التوقف عند استدلالات النحويين الذين قالوا بتلك الأفكار، وهذا أمر ضروري لإزالة ما يحار الذهن به والأفكـــار المتعارضة، وبالله التوفيق.

ثُمَّ – للترتيب والمهلة:

هذا الحرف من حروف العطف، فهو يفيد: التشريك والترتيب والمهلـــة. إن سائر حروف العطف تشرك بين المعطوف والمعطوف عليه، فتجد المعطوف مرفوعاً إذا كان المعطوف عليه مرفوعاً، وتجده منصوباً إذا كان المعطوف عليه منصوباً، ولكن الترتيب خاص بحرفين هما: الفاء وثم، فأما الفاء فتفيده من دون مهلة، ولكن (ثم) تفيده مع المهلة، هذا هو عمل هذا الحرف المشهور لدينا.

ولكنك ما أن تخوض في البحث في شرح ابن عقيل، وشرح الأشـــموني، ومغنى اللبيب والجنى الداني حتى تلاقيك آراء تخلط الأمور خلطاً شديداً. إن هذا الخلط يضطر الباحثين إلى الفرز، وعسى أن يستطيعوا ذلك، فإذاً يقدمون علمـــاً نافعاً؛ لأن وحدة الرأي في أي موضوع ومنها موضوع (ثم) سيظل مفيداً للدراسة اللغوية والنحوية. وسوف نبدأ بذكر آراء العلماء الذين قالوا بإفادتـــها للـــترتيب والمهلة والتشريك.

وأول هذه الآراء لسيبويه إذ قال "ومنه مررت برجـــل راكـــب فذاهـــب استحقهما إلا أنه بين أن الذهاب بعد الركوب وأنه لا مهلة بينهما وجعله متصـــلاً به، ومنه مررت برجل راكب ثم ذاهب فبين أن الذهاب بعده وأنّ بينـــهما مهلـــة وجعله غير متصل به فصيّره على حدهً"[٣]

وتلقف الفقيه الأسنوي هذا الرأي وأجراه على مسائله الفقهية إذا قال "لـــو قال رجل لعبده إن صمت يوماً ثم يوماً آخر فأنت حر، إنه لا يكفي اليوم الـــذي

بعد الأول لأنه متصل به إذ الليل لا يقبل الصوم فلابد من الفصل بيوم لما ذكرناه ولتمييز (ثم) عن الواو"(٤)

وقال ابن عقيل: "والفاء للترتيب باتصال، وثم للترتيب بانفصال أي تدل الفاء على تأخر المعطوف عن المعطوف عليه متصلاً به، و(ثم) على تأخره عنه منفصلاً أي متراخياً، ومنه قوله تعالى: ﴿الذي خلق فسوى﴾، وجاء زيدٌ ثم عمروٌ ومنه قوله تعالى: ﴿والله خلقكم من تراب ثم من نطفةٍ﴾(٥).

إن بعض النحاة يهملون ذكر التشريك لوضوحه، ولكن المثلين اللذين ذكرهما ابن عقيل يتضمنان التشريك واضحاً، فقد رفعت كلمة (عمرو) لعطفها على اسم مرفوع هو (زيد)، وجُرّت كلمة نطفة لأنها مسبوقة بحرف جر وقد عطفت شبه الجملة من نطفة على شبه الجملة من ترابٍ. وفكرة ابن عقيل تعبر عن القاعدة المعروفة لـِ (ثم)، وقد دلت عنده على الأمور الثلاثة في قاعدة (ثم) النحوية وهي: التشريك، والترتيب، والمهلة.

وقال السيوطي في كتابه الاتقان "ثم حرف يقتضي ثلاثة أمور: التشريك في الحكم، والترتيب والمهلة"(٦) ، وبهذه العبارة يذكر القاعدة المشهورة بكل وضوح وجلاء.

ولم يبتعد الأشموني عن القاعدة السابقة، وقد فسر بيت ألفية ابن مالك الذي ورد فيها عن حروف العطف، قال الأشموني:

"فالعطف مطلقاً بواو ثم فا حتى أم أو كفيك صدق ووفا" ، فالحرف (ثم) هو أحد حروف العطف، ثم أكمل الأشموني: "وثم للترتيب بانفصال، أي بمهلة وتراخٍ نحو: أماته فأقبره ثم إذا شاء أنشره"(٧) ، لقد جاء الأشموني على ذكر الأركان الثلاثة لهذا الحرف وهي: العطف أي تشريك الحكم، ثم الترتيب والمهلة.

وعززت أفكار ابن هشام تلك القاعدة تعزيزاً قوياً، قال ابن هشام: "إذا قيل جاء زيد ثم عمروٌ فمعناه أن مجيئ عمروٍ وقع بعد مجيئ زيدٍ بمهلة، فهي مفيدة أيضاً لثلاثة أمور: التشريك في الحكم ولم أنبه عليه لوضوحه، والترتيب والتراخي"(٨).

وتناول ابن الحاجب قاعدة (ثم) تناولاً متميزاً، فهو يذكر الركن ثم يشرحه، قال: "وثم معناها الترتيب إلا أن بينهما مهلة، وقد فارقت الواو بالترتيب، وفارقت الفاء بالمهلة، وقول سيبويه في قولهم: مررت برجل ثم امرأةٍ، فالمرور ههنا مروران، لأنه لما دلت (ثم) على المهلة، وجب الحكم بانقطاع المرور بالرجل قبل المرور بالمرأة، فيكون المرور بالمرأة مروراً ثانياً"(٩).

وأخيراً أذكر هذا الرأي المعزز لقاعدة (ثم) وهو للمرادي الذي رأى أن ما خالف هذه القاعدة قام على التاويل، قال المرادي: "ثم حرف عطف يشرك في الحكم، ويفيد الترتيب بمهلة فإذا قلت: قام زيدٌ ثم عمروٌ، آذنت بأن الثاني بعد الأول بمهلة، هذا مذهب الجمهور، وما أوهم خلاف ذلك تأولوه"(١٠).

ليت أمور هذا الحرف جرت بيسر وسهولة عند مختلف العلماء، وليت العلماء السابقين تمسكوا بوحدة الرأي والقاعدة ولم يؤولوا كثيراً، إذاً لأراحوا الدارسين بعدهم ولكن هذا لم يحصل.

التأويل والتناقض:

أ- صور أولية فيه:

كان التأويل كبيراً، وكان التناقض مثل ذلك، وقد تشعبت الآراء في أركان هذا الحرف أيما تشعب، فلا هم قالوا بالتشريك واتفقوا عليه، ولا هم اتفقوا على المهلة والترتيب، حتى العلماء الذين سبق ذكرهم يغيرون ويبدلون عندما يتعمقون أكثر في بحث هذا الحرف، وعندما تكثر أمثلتهم. وإليك صورة مما جرى:

قال ابن مالك: "وقد تقع الفاء موقع (ثم)، وثم موقعها...، وقد تقع في عطف المقدم بالزمان اكتفاءً بترتيب اللفظ"[١١] ، وبقوله هذا ألغيت المهلة من (ثم) وألغي الاتصال من الفاء.

وقال الأشموني: "وقد توضع (ثم) موضع الفاء، كقوله:

كهزّ الرديني تحت العجاج جرى في الأنابيب ثم اضطرب"[١٢]

لقد عزز الأشموني رأي ابن مالك، فأسقط بذلك المهلة عن (ثم).

وقال ابن الحاجب في (إيضاحه) وهو يشرح الآية الكريمة "وإني لغفار لمن تاب وأمن وعمل عملاً صالحاً ثم اهتدى"[١٣]، قال: "وأجاب عن (ثم) بأن المراد بقوله تعالى "ثم اهتدى" ثم دام على ذلك، لأنَّ الغفران متوقف على العاقبة، وهو ظاهر في الجواب، ويجوز أن يكون المراد بقوله(ثم اهتدى) إلى سلوك فيما يقع له من الوقائع بعد ذلك"[١٤].

ومن حقنا أن نتساءل: لماذا أضاف المداومة مع فعل واحد هو (اهتدى) وترك سائر الأفعال وهي: تاب وآمن وعمل دون إضافة المداومة إليها؟ لماذا لم يقل تاب ودام على ذلك وآمن ودام على ذلك وعمل صالحاً ودام على ذلك؟ إن الأعمال الثلاثة الأولى أي تاب وآمن وعمل وردت في سورة الفرقان، قال سبحانه ﴿ ومن يفعل ذلك يلق آثاماً يضاعف له العذاب يوم القيامة ويخلُد فيه مهانا إلا من تاب وآمن وعمل عملاً صالحاً فأولئك يبدل الله سيئاتهم حسنات﴾[١٥].

لقد بانت النتيجة بالأعمال الثلاثة: تاب، وآمن، وعمل صالحاً، فلماذا يقول ابن الحاجب: ثم دام على ذلك لأن الغفران متوقف على العاقبة، لقد أعطى (ثم) معنى العطف والتشريك والترتيب والمهلة، فكانت (اهتدى) فيما يظن مكملة للأفعال الثلاثة السابقة، ولكن الله تعالى ذكر في سورة الفرقان أن الأعمال الثلاثة تُدخل الجنة وتبدل السيئة إلى حسنة، ولم تنتظر هذه

الأعمال الثلاثة شيئاً رابعاً؛ وهذا يعني أن المداومـــة التصقـــت بالأركـان الثلاثة التوبة والإيمان والعمل الصالح.

وتناول الزمخشري الآية ذاتها في معرض حديثه عن حـروف العطـف الثلاثة: الفاء وثم وحتى فقال: "والفاء وثم وحتى تقتضي الترتيب إلا أن الفـاء توجب وجود الثاني بعد الأول بغير مهلة وثم توجبه بمهلة، ولذلك قال سـيبويه: مررت برجل ثم امرأة، فالمرور ههنا مروران ونحو قوله تعالى: ﴿وكـم مـن قرية أهلكناها فجاءها بأسنا﴾ وقوله تعالى: ﴿ وإني لغفار لمن تاب وآمن وعمـل صالحاً ثم اهتدى﴾ محمول على أنه لما أهلكها حكم بأن البأس جاءها وعلـى دوام الاهتداء وثباته"[١٦].

تلك نظرة الإمام الزمخشري أنه لما أهلكها حكم بأنّ البأس جاءهـا، لقـد أوّل ليوائم بين مجيء الهلاك أولاً ثم البأس، وربما يكون لهذه الآية بفضله تعالى شرح أوفى وأقرب إلى الذهن، ولم تكن نظرة الزمخشري في عبارة (ثم اهتـدى) إلا من الوتيرة ذاتها التي ذكرت عن (فجاءها بأسنا)؛ وكلا الشرحين يحتاج إلـى إعادة النظر.

ونستمر في تلمس ظواهر التأويل في (ثم)، وهذا يعطينا حماسةً أشد فـي إيجاد الحل السهل المناسب في لساننا العربي المبين.

قال سيبويه: "وتقول وحياتي ثم حياتك لأفعلنّ، فثمّ ههنا بمنزلة الـواو، وتقول: والله ثم الله لأفعلنّ، وبالله ثم الله لأفعلنّ، وتالله ثم الله لأفعلنّ "[١٧].

لقد أزال سيبويه ما تحمل (ثم) من معـانٍ معروفـة وهـي: التـرتيب والتراخي، ولكن المساواة بين (وحياتي وحياتك لأفعلنّ) و(وحياتي ثـم حيـاتك لأفعلن) لا تنطبق، فلابد من تحسس الفرق بينهما؛ فالأولى تشريك مجرد تشريك، ولكن الثانية تفيد التراخي، فلا يقسم الرجل بك إلا بعد أن طمـأنك إلـى القسم بنفسه، وأنه أزال عنك شبهةً ربما خطرت ببالك عن صدقه وأمانته.

ب- خطوات أشدُّ في التأويل:

نتناول الآن تشعيباً أكثر لدى النحاة وجدلاً نحوياً أشد حول (ثم) وتعريفها الذي يتناول التشريك والترتيب والمهلة، وسنجد آراءً تلغي القاعدة كلها أحياناً.

قال الأشموني: "وأما نحو ﴿خلقكم من نفس واحدة ثم جعل منها زوجها﴾ و﴿ذلكم وصاكم به لعلكم تتقون ثم آتينا موسى الكتاب تماماً﴾، وقول الشاعر:

إنّ من ساد ثم ساد أبوه ثم قد ساد قبل ذلك جدّه

فقيل (ثم) فيه لترتيب الأخبار لا لترتيب الحكم، وأنه يقال بلغني ما صنعت اليوم ثم ما صنعت أمس أعجب، أي ثم أخبرك أن الذي صنعته أمس أعجب، وقيل إنّ (ثم) بمعنى الواو، وقيل غير ذلك"(١٨).

كما يبدو فإن ما هو (غير ذلك) كثير، فإنّ الأشموني يكمل أقواله في الموضع ذاته بما يلي: "زعم الأخفش والكوفيون أن (ثم) تقع زائدة فلا تكون عاطفة البتة، وحملوا على ذلك قوله تعالى: ﴿حتى إذا ضاقت عليهم الأرض بما رحبت وضاقت عليهم أنفسهم وظنوا أن لا ملجأ من الله إلا إليه ثم تاب عليهم ليتوبوا﴾ جعلوا تاب عليهم هو الجواب و(ثم) زائدة"(١٩).

لقد ظهر لنا من أفكار الأشموني أن (ثم) فقدت ركناً من أركانها وهو ترتيب الحكم، وأحل ترتيب الأخبار محل ترتيب الحكم، وظهر أيضاً أنه يحذفها من الكلام نهائياً، إذ هي فيما يرى زائدة، ولكن ابن هشام رأى أن الترتيب الإخباري مردود وقال: "وغير هذا الجواب أنفع منه لأنه يصحّح الترتيب فقط لا المهلة إذ لا تراخي بين الإخبارين"، وردُّ ابن هشام على الترتيب الإخباري قوي؛ لأن الذي يعطيك خبراً عن هجرة النبي صلى الله عليه وسلم إلى المدينة ويخبرك عن هجرة أبي بكر الجزائري إلى مكة المكرمة، لا تراخي لديه في الزمن فإن الخبرين يقولهما مجتمعين في لحظة واحدة وإن كان الفرق بين الهجرتين خمسة عشر قرناً.

ولكن ابن هشام أصاب من التأويل أيضاً ما أصابه الآخرون، وربمـا أوّل أكثر منهم، لقد أول في (ثم) أربعة تأويلات في آية واحدة، والآية المقصودة هي: ﴿ خلقكم من نفس واحدة ثم جعل منها زوجها﴾، قال ابن هشـام: "(١) إن العطف على محذوف أي من نفس واحدة أنشأها ثم جعل منها زوجـها، (٢) إن العطف على واحدة تأويلها بالفعل أي من نفس واحدة انفردت ثـم جعـل منـها زوجها (٣) إنّ الذرية أُخرجت من ظهر آدم كالذر ثم خلقت حواء من قصـيراه (٤) إنّ خلق حواء من آدم لما لم تجر العادة بمثله جيء بثم إيذاناً بترتبه وتراخيه في الإعجاب وظهور القدرة لا لترتيب الزمان وتراخيه"[٢٠] . لقد اضطـر ابـن هشام لتقدير كلمة أنشأها في تأويله الأول، ولكن كلمة أنشأ تعني خلق، وقد ذُكـر الفعل خلق، فالتأويل هنا متكلف وكأنك مضطر لهذا وإلا لم تقله. وأظن أن الـذي اضطره لذلك هو المحافظة على الأمور الثلاثة في حـرف العطـف (ثـم) أي التشريك والترتيب والمهلة؛ وكان الأولى أن يلتفت إلى أنّ هذا الحرف له عمـل آخر، وإذاً يريح ويستريح، ولا أظن التأويلات الثلاثة أقل بعداً من الأول.

وأما المرادي الذي خصص مؤلفاً من مؤلفاته في بحث حروف المعـاني، فقد مال إلى رأي الزمخشري ميلاً شديداً، ومال إلـى تفسيره كمـا ورد فـي الكشاف، قال المرادي:

"قال الزمخشري: فإن قلت ما وجه قوله تعالى ﴿ثم جعل منها زوجها﴾ وما تعطيه (ثم) من معاني التراخي؟ قلت: هما آيتان من جملة الآيات التي عددهـا دالاً على وحدانيته وقدرته وتشعيب هذا الخلق الفائت الحصر من نفس آدم وخلق حواء من قصيراه إلا أن إحداهما جعلها الله عادة مستمرة، والأخرى لم تجر بـها العادة ولم تخلق أنثى غير حواء من قصيرى رجل، فكانت أدخل في كونها آيـة وأجلب لعجب السامع فعطفها بـ (ثم) على الآية الأولى، للدلالة علـى مباينتـها

فضلاً ومزية وتراخيها فيما يرجع إلى زيادة كونها آية، فهو من الـــتراخي فـــي الحال والمنزلة لا من التراخي في الوجود"[٢١].

لقد رأى الزمخشري أن (ثم) فقدت إحـــدى وظائفـــها الأساســية وهـــي (التراخي) لأن التراخي أحد أركانها الثلاثة، فاصطنع للموقف تراخـــي الحــال وتراخي المنزلة، وإنه يصعب جداً فَهْمُ تراخي الحال والمنزلة، وإن كانت عبارته "فعطفها بــِ (ثم) على الآية الأولى للدلالة على مباينتها فضلاً ومزية" تستحق منا الاهتمام، وسنتناوله إن شاء الله تعالى في شيء مما سيأتي، ولكنا نظل مع هـــذه التأويلات المتشعبة في (ثم) قبل أن نتناول أي شيء آخر.

لقد أخذ المرادي عن عدد من العلماء إلى جانب أخذه عن الزمخشـــري، قال المرادي: "وذهب الفراء فيما حكاه عنه السيرافي والأخفش وقطــرب فيمــا حكاه أبو محمد عبد المنعم بن الفرس في مسائله (الخلافيات) عنه إلى أن (ثـــم) بمنزلة الواو لا ترتب، ومنه عندهم ﴿خلقكم من نفسٍ واحدة ثم جعل منها زوجها﴾ ومعلوم أن هذا الجعل كان قبل خلقنا"[٢٢].

وأما الفقيه الأسنوي الذي يجعل النحو أساساً من أســس فــهم الأحكــام الشرعية فقد تبنى في آرائه اتجاهين أحدهما: أنــها حــرف عطــف للــترتيب والتراخي، وثانيهما أنها لا تدل على الترتيب، قال الأسنوي: "ثم مــن حــروف العطف، ويجوز إبدال ثائها فاءً وأن يلحق آخرها تاء التـــأنيث متحركــة تــارةً وساكنة تارة أخرى، وهي تفيد الترتيب لكن بمهلة، وقيل تستعمل أيضاً للــترتيب بلا مهلةٍ كالفاء، وقال الفراء والأخفش وقطرب إنـــها لا تــدل علــى الــترتيب بالكلية"[٢٣].

ولعل أفكار السيوطي كانت أوسع الأفكار في تناول الآيات التي وقعــت فيها (ثم) وأثرت في جدل النحويين وتشعب آرائهم، وربما كانت الصورة التـــي عرضها معبرة عن أكثر آراء النحاة، وليس في ذلك من عجب فإنه قـــد حفـظ

لأمتنا علماً كثيراً في كتبه العديدة القيمة؛ وهذه ثم كما عرضها تشريكاً وترتيباً ومهلة أو ما كان عكس ذلك، قال السيوطي: "وفي كل خلاف، أما التشريك فزعم الكوفيون والأخفش أنه قد يتخلف بأن تقع زائدة فلا تقع عاطفةً البتة، وخرجوا على ذلك ﴿حتى إذا ضاقت عليهم الأرض بما رحبت وضاقت عليهم أنفسهم وظنوا أن لا ملجأ من الله إلا إليه ثم تاب عليهم﴾[٢٤]، وأجيب بأن الجواب فيها مقدر، وأما الترتيب والمهلة فخالف قوله في اقتضائها إياه، وربما تمسّك بقوله تعالى: ﴿خلقكم من نفسٍ واحدة ثم جعل منها زوجها﴾[٢٥]. وقوله تعالى: ﴿خلق الإنسان من طين ثم جعل نسله من سلالةٍ من ماءٍ مهين ثم سواه﴾[٢٦]، وقوله تعالى: ﴿وإني لغفار لمن تاب وآمن وعمل صالحاً ثم اهتدى﴾[٢٧]، والاهتداء سابق على ذلك. وقوله تعالى: ﴿ذلكم وصاكم به لعلكم تتقون ثم آتينا موسى الكتاب﴾[٢٨]، وأجيب عن الكل بأن (ثم) فيها للترتيب الإخباري، لا لترتيب الحكم. قال ابن هشام وغير هذا الجواب أنفع منه لأنه يصحح الترتيب فقط لا المهلة، إذ لا تراخي بين الإخبارين، والجواب المصحح لهما ما قيل في الأولى أن العطف على مقدر أي من نفسٍ واحدة أنشأها ثم جعل منها زوجها، وفي الثانية أنّ سوّاه عطف على الجملة الأولى لا الثانية، وفي الثالثة أن المراد ثم دام على الهداية وفي الرابعة فائدة: "أجرى الكوفيون (ثم) مجرى الفاء والواو في جواز نصب المضارع المقرون بها بعد فعل الشرط وخرج عليه قراءة الحسن. ﴿ومن يخرج من بيته مهاجراً إلى الله ورسوله ثم يدركه الموت﴾ بنصب يدركه"[٢٩].

ماذا بقي لنا من القاعدة النحوية المشهورة: ثم حرف عطف للتشريك والترتيب والمهلة! لقد بان لنا أن التشريك قد يتخلف، وأن المهلة قد تتخلف، وأن الترتيب ليس له اقتضاء ثابت، وأن ثم والواو والفاء تتبادل المواقع، وأن التشعيب والتقدير يمنع من الاتفاق على راي واحد. إن اللغة فيها ما في البحر من ظواهر

واضحة أو شواطئ جميلة غير أنها تنطوي كذلك على لجج وغوامض عويصة، وإذاً أنت مضطر لدراسة النصوص وما حولها لتستطيع إدراك عمل الحرف (ثم) في الجملة التي ورد فيها، وإن هذه هي طبيعة الدراسات اللغوية قد يحار المرء في بعض الحالات ولكننا نستمر في بحثنا إلى أن يهيء الله تعالى لنا من أمرنا رشدا.

أمثلة الخلاف والتأويل:

سنذكر جميع الأمثلة التي وقع فيها الخلاف والتأويل، وسنرى كيف تجري هذه الأمثلة مع القاعدة النحوية لحرف العطف (ثم) وهي: أنه حرف يفيد التشريك والترتيب والمهلة، وسنضع أيدينا على الوضع الذي كان محل الخلاف والتأويل، ويغلب على الظن أن لغتنا الشريفة فيها من الاتساع ما يجعلنا نفهم سر الخلاف فنجد حلاً له؛ وإليك هذه الأمثلة:

١- قوله جلت قدرته: ﴿خلقكم من نفس واحدة ثم جعل منها زوجها﴾- الزمر/٦.

٢- قوله جلت قدرته: ﴿وإني لغفار لمن تاب وآمن وعمل صالحا ثم اهتدى﴾-سورة طه/٨٢.

٣- قوله جلت قدرته: ﴿ وبدأ خلق الإنسان من طين ثم جعل نسله من سلالة من ماءٍ مهين ثم سواه ﴾ سورة السجدة ٨.

٤- قوله جلت قدرته: ﴿ذلكم وصاكم به لعلكم تتقون ثم آتينا موسى الكتاب﴾. سورة الأنعام/١٥٣-١٥٤.

٥- قوله جلت قدرته: ﴿ حتى إذا ضاقت عليهم الأرض بما رحبت وضاقت عليهم أنفسهم وظنوا ألا ملجأ من الله إلا إليه ثم تاب عليهم ليتوبوا إن الله هو التواب الرحيم﴾-سورة التوبة ١١٨.

تلك هي الأمثلة القرآنية التي ذكرها النحاة عند بحثهم في العطف، وقد أول موضع (ثم) فيها أيما تأويل، وهذه الأمثلة هي الأصل لأن الفصاحة والأصالة تتجسد فيها.

وأما الأمثلة غير القرآنية فهي كما يلي:

١- قول الشاعر:

إنّ من ساد ثم ساد أبوه ثم قد ساد قبل ذلك جدّه[٣٠]

٢- وقول الشاعر:

كهز الرديني تحت العجاج جرى في الأنابيب ثم اضطرب[٣١]

٣- وقول من قال: بلغني ما صنعت اليوم ثم ما صنعت أمس أعجب

إن الأمثلة السابقة واسعة الانتشار، فقد وردت في مختلف كتب النحو القديمة كالمغني وشرح الأشموني والجني الداني والمفصل وغيرها، وأما ما عداها من الأمثلة فلم يكن عاماً، وإنما كان أمثلة محدودة، كلٌ ومثله، ولكنها لا تخرج عن إطار ما سبق.

استعمال (ثم) في بيتي الشعر:

إن البيت الأول: كهز الرديني.... ثم اضطرب" جاءت كلمة (ثم) ضرورة من ضرورات الشعراء، إذ إن الشعراء تأخذهم ضرورات الوزن والقافية، ولذلك يخرجون أحياناً عن القول المألوف. وأما البيت الثاني الذي يبدو تكلُفهُ لأي قارئ "إن من ساد ثم ساد أبوه ثم ساد قبل ذلك جده"، فهو لأبي نواس ولهذا الشاعر تفكهات كثيرة، وهو خارج نطاق دائرة الاستشهاد، ولذلك لا نتوقف كثيراً عند قوله لنستنتج منه قواعد نحوية.

وأما المثل: أعجبني ما صنعت اليوم ثم ما صنعت أمس أعجب، فإن أسلوبه ليس بعيداً عن ﴿خلقكم من نفسٍ واحدةٍ ثم جعل منها زوجها﴾، ومعرفة ما

في الحرف (ثم) من أثر في فهم الآية سيكشف لنا أثر (ثم) في هــذا المثــل وأي مثل آخر مشابهٍ.

استعمال (ثم) في الآيات الكريمة:

إن هذه الطائفة من حروف العطف: الواو، والفاء، وثم لها قاسم مشــترك في عملها، فهي أبرز حروف العطف، وقد ذكر النحاة مجالات اللقاء بينها كمـــا ذكروا مجالات الخلاف؛ فلابد إذاً من الانتفاع بمواضع استعمال الــواو والفـــاء: تشريكا وترتيباً وجمعاً ومهلة وغير ذلك، لأن هذا الربط بيـــن اســتعمال الـــواو والفاء وثم كفيل بحل الإشكالات كلها؛ وكفيل بفهم موضع (ثم) في هذه الآيــــات التي ظن بعض النحاة أنها مخالفة لاستعمال (ثم) المعروف، فابتدروا التـــأويل؛ وسنعرض لمواقف العلماء من ارتباط هذه الطائفة من حروف العطف بعضــــها ببعض.

ثم – تماثل الحرفين الفاء والواو:

ذكر النحاة (الواو) كحرف عطف وجعلوا له وظائف عدة يقوم بها، ولكن أبرزها: واو العطف وواو الاستئناف، كما ذكروا الفاء مثل ذلك، فـــهي لديـــهم للعطف والاستئناف ولها وظائف أخرى. إذاً أول شيء يحاولـــه البــاحث هــو التركيز على مسألة الاستئناف، هل (ثم) حرف العطف يفيد الاستئناف كما يفيــده الواو والفاء أم لا يفيده.

ثمة إشارات عديدة لدى النحاة تلمس هذه النظرة، ولكنها لا تركز عليــها، إنها فيما فهمت من أقوالهم موجودة ولكنها لم تأخذ حظّها من التطبيق والإيضاح، وهذه مجموعة من الأفكار النحوية معزوة لأصحابها من النحاة وهـــي تتنــاول الارتباط بين (ثم) والواو والفاء.

قال ابن هشام: "أجرى الكوفيون (ثم) مجرى الفاء والـــواو فـــي جــواز نصب المضارع المقرون بها بعد فعل الشرط واستدل بقراءة الحسن "ومن يخرج

من بيته مهاجراً إلى الله ورسوله ثم يدركه الموت فقد وقع أجره على الله" بنصب يدرك، وأجراها ابن مالك مجراهما بعد الطلب، فأجاز في قوله صلى الله عليه وسلم: لا يبولن أحدُكم في الماء الدائم الذي لا يجري ثم يغتسل منه، الرفع بتقدير: ثم هو يغتسل، وبه جاءت الرواية، والجزم بالعطف على موضع فعل النهي، والنصب قال بإعطاء (ثم) حكم واو الجمع، فتوهم الإمام أبو زكريا النووي رحمه الله أن المراد إعطاؤهما حكمها في إفادة معنى الجمع، فقال: لا يجوز النصب لأنه يقتضي أن المنهي عنه الجمع بينهما دون إفراد أحدهما وهذا لم يقله أحد، بل البدل منهيّ عنه سواء أراد الاغتسال فيه أو منه أم لا"[٣٢].

إذن يثبت ابن هشام برأي الكوفيين أنّ (ثم) تنصب المضارع في الحالة المشار إليها، ويثبت ابن مالك أن (ثم) ترفع الفعل المضارع بعد الطلب وتجزمه أيضاً، ولكنه يقول (وبه جاءت الرواية) أي بالرفع، ويثبت ابن مالك أيضاً أن (ثم) تنصب فتقوم بذلك بعمل الواو التي من شأنها إفادة الجمع مطلقاً. إذ حُكم (ثم) أن يرفع ويجزم وينصب كما هو حكم الفاء والواو.

وقال ابن هشام أيضاً مركزاً على الفكرة ذاتها: "ونظيره إجازة الزجاج والزمخشري في ﴿ولا تلبسوا الحق بالباطل وتكتموا الحق﴾ كون تكتموا مجزوماً، وكونه منصوباً، مع أن النصب معناه النهي عن الجمع"[٣٣]. يعقب ابن هشام على عبارة الإمام (أبو زكريا) النووي الذي راى أن الحرف (ثم) بنصبه المضارع أفاد معنى الجمع، ولكن النصب كما في الآية: ﴿ولا تلبسوا... وتكتموا الحق﴾ تنهى عن الجمع.

ويربط سيبويه بين الفاء وثم ويرى أنهما يؤديان أحياناً عملاً مطابقاً، إذ قال: "هذا باب ما ينتصب على إضمار الفعل المتروك إظهاره في غير الأمر والنهي وذلك قولك أخذته بدرهم فصاعداً، وأخذته بدرهم فزائداً حذفوا الفعل لكثرة استعمالهم إياه"[٣٤].

وقال في المقام نفسه: "فالواو لم ترد في هذا المعنى ولم تلزم الواو شيئين أن يكون أحدهما بعد الآخر"(٣٥) ، يريد سيبويه الترتيب، فالحرف (ثم) والحرف الفاء يدلان على الترتيب، ولكن الواو لا تدل، فكان الحرف (ثم) بمنزلة الفاء في إفادة الترتيب في جملة: أخذته بدرهم فصاعداً، ولذلك قال سيبويه بوضوح تام يعبر عن هذه الفكرة: "ثم بمنزلة الفاء تقول: ثم صاعداً إلا أن الفاء أكثر في كلامهم"(٣٦).

ثُمّ للابتداء كالواو والفاء:

كان الالتفات إلى (ثم) أنها تفيد الابتداء في كتب النحو المختلفة قليلاً، ولا نستطيع تحديد سبب لذلك، فهذه الوظيفة لهذا الحرف مهمة جداً، لأن فهم آيات عدة في القرآن الكريم فهماً صحيحاً يعتمد عليها، فوظيفة الابتداء مهمة، وستظهر أفكار العلماء الذين ذكروا هذه الوظيفة كما ستُظهر وظيفة الابتداء فيه فهم آياتٍ كريمة كان يصعب فهمها من دون الاستناد إلى قيمة (الابتداء) في هذا الحرف.

قال المرادي: "ذكر صاحب (رصف المباني)(*) أن لـِ (ثُمّ) في الكلام موضعين، الأول أن تكون حرف عطف يعطف مفرداً على مفرد وجملة على جملة، والثاني أن تكون حرف ابتداء، إما أن تكون حرف ابتداء على الاصطلاح أي يكون بعدها المبتدأ والخبر، وإما ابتداء الكلام، فالأول نحو أن تقول: أقول لك اضرب زيداً، ثم أنت تترك الضرب، ومنه قوله تعالى: ﴿قل الله ينجيكم منها ومن كل كرب ثم أنتم مشركون﴾ وابتداء الكلام كقولك: هذا زيد قد خرج ثم إنك تجلس، قال الله عز وجل ﴿فتبارك الله أحسن الخالقين﴾، ثم قال بعد ذلك: ﴿ثم إنكم بعد ذلك لميتون، ثم إنكم يوم القيامة تبعثون﴾، وقد يرجع هذا إلى عطف الجمل إذا كانت الجملتان في كلام واحد، وذلك بحسب إرادة المتكلم، والأظهر في القول

(*) مؤلف (رصف المباني) هو أحمد بن عبد النور المالقي المتوفى سنة ٧٠٢هـ، وذكر محقق كتاب الجني الداني أن كتاب وصف المباني ما زال مخطوطاً وهو تحت التحقيق واسمه كاملاً: رصف المباني في شرح حروف المعاني.

الانفصال في المراد إلا حيث يدل الدليل على أن مقصود الكلام واحد. ولا يصح كونها حرف ابتداء وإنما هي حرف عطف تعطف جملة على جملة كما تعطف مفرداً على مفرد–والله أعلم"(٣٧).

ولا يدري الباحث ما الذي جعل المرادي يقول (ولا يصح كونها حرف ابتداء)، إن الأمثلة التي ضربها (رصف المباني) تبين بياناً شافياً أن (ثم) لم تعطف التالي على السابق ولا يجوز فيها العطف، فجملة: أقول لك اضرب زيداً ثم أنت تترك الضرب! لا يجوز فيها عطف الجملة على الجملة لأن الثانية لم تشترك في الحكم مع الأولى، إنهما موقفان متعارضان، فهذا الموقف ليس كما تفيد حروف العطف في قوله تعالى: ﴿أماته فأقبره ثم إذا شاء أنشره﴾، فالأفعال متعاطفة، وفاعلها واحد وهو الله تعالى جل جلاله. كما لا يجوز عطف مفرد على مفرد، فلا نستطيع أن نعطف (أنت) على أي كلمة سابقة، فهذا المثل يختلف عن قوله تعالى: ﴿والله خلقكم من تراب ثم من نطفة﴾. إذ النطفة معطوفة على تراب، كما يختلف عن قوله تعالى: ﴿وعلم آدم الأسماء كلها ثم عرضهم على الملائكة﴾(٣٨)، ويختلف عن قول سيبويه "مررت برجل ثم امرأة" إذ العطف والتشريك والترتيب والمهلة أمور واضحة في هذه الأمثلة، ولكنها في مثال: (أقول لك اضرب زيداً ثم أنت تترك الضرب) شيء مختلف.

كان قول (رصف المباني) دقيقاً، وأعطت الأمثلة المتعددة قوة لهذه المصداقية، لقد بدا أن (ثم) في الآيات الكريمة التي ذكرت والتي وقع فيها جدال في فهم (ثم) وتأويلها بدا أنها للابتداء فالفعل ينجيكم في قوله تعالى: ﴿قل الله ينجيكم منها ومن كل كرب﴾ يدل على أن الإنجاء من الله تعالى، فالذي عمل هو الله، ولكن آخر الآية (ثم أنتم مشركون) تدل على عمل من المشركين وليس من لله تعالى، فليس ثمة تشريك أبداً، إنه كلام ابتداء، وكذلك الآيات التي ذكرها (رصف المباني) وكانت عبارته (والأظهر في القول الانفصال في المراد) معبرة

عن هذا الابتداء، فلم يكن لاعتراض المرادي وجاهةً، ولم يسند اعتراضه بـإبراز مفهوم عن (ثم) يعطي بياناً عن ثم غير الذي أعطاه رصف المباني.

ونتوقف بعد إيضاح رصف المباني عند مقالة سيبويه عن (ثم)، وقد ركز فيها على الابتداء، قال سيبويه: "وتقول: إن تأتني آتك فأحدثْك، هـذا الوجـه. وإن شئت ابتدأت، وكذلك الواو و(ثم)، وإن شئت نصبت بالواو والفاء كما نصبت ما كان بين المجزومين"[٣٩]، إن عبارة سيبويه (وإن شئت ابتدأت) تدل علـى أن الابتداء هو الوجه الثاني، أي تصبح الفاء للابتداء وهو مـا نعرفـه الآن بفـاء الاستئناف، وتحل (ثم) في هذا الاستعمال محل (ثم) فتكون للاسـتئناف، أي: إنْ تأتني آتك ثم أحدثك، فيقدر مبتدأ بعد الحرف (ثم)، إن تأتني أتك ثم أنا أحدثـك، وقال سيبويه: "ولم يجعلوها ما يضمر بعده أن وليس يدخلها من المعـاني مـا يدخل في الفاء وليس معناها معنى الواو، ولكنها تشرك ويبتدأ بها واعلم أن (ثـم) إذا أدخلته على الفعل بين المجزومين لم يكن إلا جزماً لأنه ليس مما ينصـبُ ولا يحسن الابتداء به لأن ما قبله منقطع وكذلك الفاء والواو إذا لم ترد بهن النصـب فإذا أنقضى الكلام ثم جئت بـِ (ثم) فإن شئت جزمت وإن شئت رفعت وكذلـك الواو والفاء، قال الله تعالى: ﴿وإن يقاتلوكم يولوكم الأدبار ثم لا ينصـرون﴾[٤٠]، وقال تعالى: ﴿وإن تتولوا يستبدل قوماً غيركم ثم لا يكونوا أمثالكم﴾[٤١]. إلا أنـه قد يجوز النصب بالفاء والواو"[٤٢].

لقد عبّر سيبويه عن عملها أصدق تعبير، وبيّن وظيفة (ثم) بياناً شـاملاً، نستطيع أن نتوقف كثيراً عند عبارتيه (ولكنها تشرك بها ويبتدأ)، و(فإذا انقضـى الكلام ثم جئت بـ (ثم) فإن شئت جزمت وإن شئت رفعت وكذلك الواو والفاء).

أمثلة قرآنية وحديثية عن ثم الابتدائية:

أ- من القرآن الكريم:

إذا قلنا (ثم) حرف ابتداء، فهي عندئذ ليست (ثم) العاطفة التي تفيد التشريك والترتيب والمهلة، وإنما هي الآن حرف (استئناف)، كما كانت الواو والفاء حرفي استئناف وتعرب الجملة بعدها مبتدأ وخبراً، أو كما تعرب أي جملة ابتدائية. وهذه أمثلة من ذلك:

١- قال سبحانه: ﴿قل سيروا في الأرض فانظروا كيف بدأ الخلق ثم الله ينشئ النشأة الأخيرة﴾ -٣٠/١٠.

٢- قال سبحانه:﴿الحمد لله الذي خلق السموات والأرض وجعل الظلمات والنور، ثم الذين كفروا بربهم يعدلون﴾ - الأنعام١.

٣- قال سبحانه: ﴿فإنهم لآكلون منها فمالئون منها البطون ثم إن عليها لشوباً من حميم ثم إن مرجعهم لإلى الجحيم﴾ -الصافات٦٧.

٤- ﴿واتبع سبيل من أناب إلي ثم إلي مرجعكم﴾ - لقمان ١٥.

٥- ﴿هو الذي خلقكم من طين ثم قضى أجلاً وأجلٌ مسمى عنده ثم أنتم تمترون﴾ - الأنعام٢.

٦- ﴿قل لله الشفاعة جميعاً له ملك السموات والأرض ثم إليه يرجعون ﴾ - ٤٤.

٧- ﴿كلا إنهم عن ربهم يومئذ لمحجوبون ثم إنهم لصادوا الجحيم﴾ - المطففين ١٥-١٦.

٨- ﴿ثم لننزعن من كل شيعةٍ أيهم أشد على الرحمن عتيًا ثم لنحن أعلم بالذين هم أولى بها صلياً﴾ - مريم ٧٠.

٩- -﴿لكم فيها منافع إلى أجل مسمى ثم محلها إلى البيت العتيق﴾ - الحج ٣٣.

ب- من الحديث الشريف:

١- عن أبي هريرة رضي الله عنه أنه سمع رسول الله صلى الله عليه وسلم يقول "نحن الآخرون السابقون يوم القيامة بيد أنهم أوتوا الكتاب من قبلنا ثم هذا يومهم الذي فرض الله عليهم فاختلفوا فيه فهدانا الله له فالناس لنا فيه تبع، اليهود غداً والنصارى بعد غد"(٤٣).

٢- عن سعد بن أبي وقاص رضي الله عنه، قال كان رسول الله صلى الله عليه وسلم يعودني عام حجة الوداع من وجع اشتد بي، فقلت يا رسول الله أُخلَّف بعد أصحابي؟ فقال: "إنك لن تخلف فتعمل عملاً صالحاً إلا ازددت به درجة ورفعة، ثم لعلك أن تخلف حتى ينتفع بك أقوام ويضربك آخرون. اللهم امضِ لأصحابي هجرتهم ولا تردَّهم على أعقابهم لكن البائس سعد بن خولة"(٤٤) يرثي له رسول الله صلى الله عليه وسلم أن مات بمكة.

٣- قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: لا يبولنّ أحدُكم في الماء الدائم الذي لا يجري ثم يغتسل منه. قال ابن هشام "أن ابن مالك أجاز ثلاثة أوجه: الرفع بتقدير (ثم هو يغتسل)، وبه جاءت الرواية، والجزم بالعطف على موضع فعل النهي، والنصب"(٤٥).

ملاحظات:

١- يستفاد من هذه الأمثلة وتلك أنّ (ثم) تأتي لبدء جملة جديدة تعرب كما تعرب الجمل الابتدائية، ويستفاد أيضاً أن هذه الجمل الابتدائية قد يكون أولها فعلاً فيقدر المبتدأ قبله كما قدره ابن مالك في عبارة (ثم يغتسل) منه، فوضع الضمير (هو) بعد الحرف (ثم) فصارت: ثم هو يغتسل منه.

٢- إن التمسك بقاعدة (ثم) كحرف عطف للتشريك والترتيب والمهلة، جعل بعض النحاة يؤولون ويغرقون في التأويل لأن هذه القاعدة هي إحدى وجهيْ (ثم)، ولابد من التعمق في فهم الوجه الآخر كما تفهمنا الوجه

الأول، إن عبارة سيبويه عن (ثم) لا تترك إشكالاً ولا خلافاً.

٣- سيكون تناول الآيات التي وقع فيها الخلاف بسبب ما يعنيه الحرف (ثم) من معانٍ قائماً على تطبيق وجهَيْ (ثم)، وليس تطبيق وجه واحد، فالموقع إما للعطف وإما للابتداء.

الحلول بعيداً عن التأويل:

ينطلق الحل في الآيات الكريمة الخمس التي ذكرت سابقاً وفي الآيات الأخرى التي تماثلها من القاعدة البسيطة الميسرة التي وضعها سيبويه إذ قال: "وتقول إن تأتني آتِكَ فأحدثك، هذا هو الوجه وإن شئت ابتدأت"(٤٦)، وإذ قال أيضاً "ولكنها تشرك ويبتدأ بها"(٤٧) ، ومن القاعدة ذاتها التي أخذ بها كتاب رصف المباني وهي لا تبتعد في فكرتها عن رأي سيبويه، إذ قال: "إن لـ (ثم) في الكلام موضعين: الأول أن تكون حرف عطف يعطف بها مفرداً على مفرد أو جملة على جملة والثاني أن تكون حرف ابتداء"(٤٨).

وأظن أنّ الأمثلة التي ضربها (رصف المباني) كانت واضحةً في وظيفة (ثم) في تلك الأمثلة، فهي للابتداء فحسب، فالمثل الذي في آية ﴿قل الله ينجيكم منها ومن كل كرب، ثمَّ أنتم مشركون﴾ تفيد (ثم) الابتداء، وما بعدها مبتدأ وخبر؛ فالضمير (أنتم) مبتدأ، وكلمة (مشركون) خبر. وهذا المثل يجري على عشوات الأمثلة المشابهة له في القرآن الكريم، وقد ذكر الباحث تسعة أمثلة ولكن الأمثلة كثيرة جداً، لقد ذكرت التسعة تحت عنوان (أمثلة قرآنية عن ثم الابتدائية)؛ وكانت (ثم) متلوة فيها بجمل اسمية؛ وتفيد هذه الآيات التسع وما شابهها المعادلة بين حالتين، إيمان وكفر، تصديق وتكذيب أو ما شابه ذلك.

وأما إذا جاءت (ثم) متلوة بفعل، فقد يسّر سيبويه طريق الحل بأن جعل الاسم مقدراً قبل الفعل، أي جعل الجملة ابتدائية، ويسره بوضوح أكثر ابن مالك إذ جعل (ثم) في الحديث الشريف ابتدائية فقال جاء في الحديث الشريف (لا يبولن

أحدكم في الماء الدائم الذي لا يجري ثم يغتسل منه﴾، قال ابن هشام: "إن ابـــن مالك أجاز ثلاثة أوجه: الرفع بتقدير: ثم هــو يغتسـل منـه، وبـه جـاءت الرواية"[٤٩]، وقد سبق أن ذكرت الرواية كاملة.

إذاً، من هنا نبدأ: إن جميع المواضع التي وقعت فيها الحيرة تحل بـــ (ثم) الابتدائية، ولعلي أصيب الحقيقة إذ أذكر عبارة الزمخشري وهو يفسر موقع (ثم) في قوله تعالى: ﴿خلقكم من نفس واحدة ثم جعـل منـها زوجـها﴾، قـال الزمخشري "فعطفها بـِ (ثم) على الآية الأولى للدلالة علـى مباينتـها فضـلاً ومزية"، إن هذه العبارة الجميلة الفاعلة هي التي يستحسن منا أن نذكرهـا بعـد جميع المواضع التي كانت (ثم) متلوة فيها بفعل.

إذاً، تعرب الجمل التي بعد (ثم) على وجهين، إما أن تكون (ثم) عاطفـة فتشرك وترتب بمهلة، وإما أن تكون ابتدائية فيأتي بعدها جملة اسمية تتركب من مبتدأ وخبر، وهما مذكوران في الجملة، أو مبتدأ يقدر قبل الفعل التالي للحـرف (ثم)، ويفيدنا في هذه الحالة فضلاً ومزية؛ إن هذا يجري على قوله تعالى: ﴿وإن يقاتلوكم يولوكم الأدبار ثم لا ينصرون﴾-آل عمران ١١١" ويجري على: ﴿وبـدأ خلق الإنسان من طين ثم جعل نسله من سلالة من ماء مهين ثم سواه ونفخ فيـه من روحه﴾، ويجري على ﴿ذلكم وصاكم به لعلكم تتقون ثم آتينا موسى الكتاب﴾.

ليس من الضروري أن نخوض في أبيات الشعر، فللشـعر ضروراتـه الشعرية، وله مناكفاته، ولكن لا يصح أن ينال القرآن شيٌ من هذا، ولذلك نجعـل التطبيق من كتاب الله تعالى، إذ ما ورد فيه من الأمثلة كثير.

وبهذا نستطيع أن نقدم النحو برأي واحد موحد، وفكرة واحدة بعيداً عـن التأويل الذي تستصعبه النفوس، وأكرر القول: إن النحاة السابقين قدموا بحراً من النحو وعلينا الآن التعامل مع السواقي.

تنبيه:

هذه أفكار جزئية تتعلق (بثم)، نذكرها كالتكحل في العينين، لأخذ مزيد من الخير وهذه نقاط هذا التنبيه.

١- ذكر بعضهم أن الثاء في (ثم) قد يحل محلها الفاء فتصبح (فُمَّ)، وقد تأتي ثُمتَ وثُمتْ، بفتح التّاء أو إسكانها.

٢- وذكر ابن هشام أن الطبري وقع في الاشتباه في ثُم وثَمَّ، قال الطبري. "أثُمَّ إذا ما وقع آمنتم به، معناه أهنالك وليست ثم التي تأتي للعطف، انتهى، وهذا وهم اشتبه عليه ثم المضمومة الثاء بالمفتوحتها، ثم بالفتح اسم (يشار به إلى المكان البعيد) نحو ﴿وأزلفنا ثَمَّ الآخرين﴾، وهو ظرف لا يتصرف فلذلك غلط من أعربه مفعولاً لرأيت في قوله تعالى: ﴿وإذا رأيت ثَمَّ رأيت نعيماً وملكاً كبيراً﴾ ولا يتقدمه حرف تنبيه ولا يتأخر عنه كاف الخطاب"(٥٠).

٣- إذاً ثم اسم إشارة مثل ذا، ولكن لا تسبقه هاء (هذا) ولا تلحق به كاف الخطاب (ذاك). ولله الحمد والمنة.

حواشـــي البحث:

١- **سورة الزمر ٦.**

٢- **سورة الأنعام ٦٤.**

٣- أبو بشر عمرو بن عثمان قنبر، سيبويه، **كتاب سيبويه**، تحقيـــق عبـد السلام هارون (القاهرة: الهيئة المصرية العامة للكتـــاب، ١٣٩٧هــــ - ١٩٧٧م)، حــ١، ص٤٢٩ .

٤- جمال الدين عبد الرحيم الأسنوي، **الكوكب الدري**، ط١ (الكويـت: وزارة الأوقاف والشئون الإسلامية، ١٩٨٤م) .

٥- ابن عقيل، بهاء الدين عبد الله بن عقيل، **شرح ابن عقيل على ألفية ابــن مالك**، تحقيق محمد محيي الدين عبد الحميد (القاهرة: مطبعة الســعادة، وبيروت: دار الكتاب العربي، ١٩٦٤م، حــ٢ ص ٢٢٧.

٦- عبد الرحمن بن ابي بكر السيوطي، **الاتقان في علـــوم القــرآن**، ط٤ (القاهرة: شركة مصطفى البابي الحلبي، ١٩٧٨م)، حــ١ ص٢٠٩ .

٧- الأشموني، **شرح الأشموني على ألفية ابن مالك**، تحقيق محمد محيي الديـــن عبد الحميد، (بيروت لبنان: دار الكتاب العربي، ١٩٥٥)،حــ٢ ، ص ٤١٧.

٨- أبو محمد عبد الله جمال الدين بن هشام، **قطر الندى**، تحقيق محمد محيي الدين عبد الحميد، ص ٣٠٣.

٩- ابن الحاجب، **الإيضاح في شرح المفصل**، تحقيـــق د. موســى بنـــاني العليلي (بغداد: مطبعة العاني)، ص ٢٠٧.

١٠- الحسن بن قاسم المرادي، **الجنى الداني في حروف المعاني**، تحقيق فخر الدين قباوة ومحمد نديم فاضل (بيروت: دار الكتب العلمية)، ص ٤٢٦.

١١- جمال الدين ابن مالك، **التسهيل لابن مالك**، تحقيق محمد كامل بركات (القاهرة: دار الكتاب العربي للطباعة والنشر، ١٩٦٨م)، ص ١٧٥.

١٢- الأشموني، **المصدر المذكور**، حـ٢ ص ٢٠٧.

١٣- **سورة طه** ٨٢.

١٤- ابن الحاجب، **المصدر المذكور**، ص ٢٠٧.

١٥- القرآن الكريم، سورة الفرقان، الآيات ٦٨-٧٠.

١٦- أبو القاسم محمود بن عمر الزمخشري، **المفصل في علم العربية**، ط٢ (لبنان بيروت: دار الجيل)، ص ٣٠٤.

١٧- سيبويه، **المصدر المذكور**، حـ٣ ، ص ٥٠١.

١٨- الأشموني، **المصدر المذكور**، حـ٢، ص ٤١٨.

١٩- **نفسه**، حـ٢ ، ص٤١٨.

٢٠- أبو محمد عبد الله جمال الدين بن هشام، **مغني اللبيب**، تحقيق محمد حميي الدين عبد الحميد (بيروت: دار الكتاب العربي)، حـ١،ص١١٨.

٢١- المرادي، **المصدر المذكور**، ص ٤٣٠.

٢٢- **نفسه**، ص ٤٦.

٢٣- الأسنوي، **المصدر المذكور**، ص ٣٢٠ .

٢٤- **سورة التوبة** ٢٥.

٢٥- **سورة الزمر** ٦.

٢٦- **سورة السجدة** ٨.

٢٧- **سورة طه** ٨٢.

٢٨- **سورة الأنعام** ١٥٣-١٥٤.

٢٩- عبد الرحمن بن ابي بكر السيوطي، **الإتقان في علوم القرآن**، ط٤ (القاهرة: شركة مصطفى البابي الحلبي، ١٩٧٨م)، حـ١، ص٢٠٩.

٣٠- ابن هشام، **المصدر المذكور** ، حـ١ ، ص ١١٧.

٣١- الأشموني، **المصدر المذكور**، حـ٢ ، ص٤١٧.

٣٢- ابن هشام، **المصدر المذكور**، حـ١ ، ص ١١٩.

٣٣- **نفسه**، حـ١، ص ١١٩.

٣٤- سيبويه، **المصدر المذكور**، حـ١ ، ص ٢٩١.

٣٥- **نفسه**، حـ١ ، ص ٢١٩.

٣٦- **نفسه**، حـ١، ص٢١٩.

٣٧- المرادي، **المصدر المذكور**، ص ٤٣٠.

٣٨- **سورة البقرة ، ٣١.**

٣٩- سيبويه، **المصدر المذكور**، حـ٣ ، ص ٨٩.

٤٠- **سورة آل عمران، ١١١.**

٤١- **سورة محمد، ٣٨.**

٤٢- سيبويه، **المصدر المذكور**، حـ٣ ، ص٩٠.

٤٣- الإمام زين الدين أحمد بن عبد اللطيف الزبيدي، **مختصر صحيح البخاري**، تحقيق إبراهيم بركة ومراجعة أحمد عرموش (دار النفائس، ١٩٨٤)، حـ١ ص١٢١.

٤٤- **نفسه**، حـ١ ، ص ١٥٤.

٤٥- ابن هشام، **المصدر المذكور**، حـ١ ، ص ١١٩.

٤٦- سيبويه، **المصدر المذكور**، حـ٣، ص ٨٩.

٤٧- **نفسه**، ص ٩٠.

٤٨- المرادي ، **المصدر المذكور**، ص ٤٣٢.

٤٩- ابن هشام، **المصدر المذكور**، حـ١، ص ١١٩.

٥٠- **نفسه**، حـ١ ، ص ١١٩.

حول مفهوم وحدة الفنون والطراز

د. أحمد أبوهاني
كلية التربية والفنون – جامعة اليرموك

ملخص

يهدف هذا البحث إلى تتبع تاريخ العلاقة بين مفهوم وحدة الفنون والطراز المعماري. ولا تعتبر الفنون منفصلة بعضها عن بعض، كما أن شكل الطراز لا يتحقق دون وحدة الفنون. وعلى هذا الأساس، يعتقد بأن الطراز الشكلي هو مظهر مميز لبعض العصور التي تتصف بنظام فني متكامل تعبر عنه وحدة الفنون. و نلاحظ في هذا البحث، أن تطور الثقافة الفنية العالمية بدءاً من أقدم طرز العصور حتى الاتجاهات الفنية الحديثة التي تتضح من خلالها أن الوحدة الفنية والطراز، خصوصاً في الثقافة القديمة، لا يغطي كل منهما الأخر. وعليه فالطراز ووحدة الفنون يتوافقان حتى التطابق الكامل في بعض النقاط ويتباعدان كل البعد في نقاط أخرى.

ونلاحظ في هذا البحث أيضاً أن وحدة الفنون ظهرت حسب الاعتقاد السائد، قبل ظهور الطراز. حيث أن وحدة الفنون أقدم شكل أسطوري لمعرفة العالم. ولتحقيق أهداف البحث بات من الضروري توضيح العلاقة بين وحدة الفنون و الطراز المعماري.

About The Arts Unity Concept .and The Architecture Style

Dr.Ahmad Abu-Hani
Education & Arts College
YarmoukUniversity

Abstract

This research aims at discussing the history of the relationship between the arts unity concept and the architecture style. Arts are not apart from each other and the style form can not be attained without the arts unity. Accordingly, it is believed that the style form is a unique phase for some ages which are marked by integrated artistic system that is expressed out by the arts unity.

We notice, in this research, that the national artistic culture development had stemmed from the oldest ages styles up to the modern artistic trends through which, as it is believed, the arts unity and style can not cover each other specially in the early cultures. Therefore the style and the arts unity are consistent completely in some points but far off in others.

We also notice, in this research, that the arts unity as it is believed had appeared before the style emergency, for the arts unity is the oldest legendary form for the world knowing.

To achieve the aims of this research, it is necessary to explain the relationship between the arts unity and the architecture style.

مقدمة:

لا تزال نظرية وحدة الفنون ، في الأبحاث التي تجـــرى حولـــها، دون مستوى التطور الذي يمكن من وضع معايير وقوانين تقرر مدى التفاعل بين فــن العمارة و النحت و التصوير.

و كما أن الربط بين هذه الأنواع مــن الإبــداع الفنــي، ذات المعــاني المستقلة، يتطلب التغلب على مجموعة من العوامل المتضاربة فان وحدة الفنــون تتطلب أيضا أحكاما نظرية تدور حول جميع المشكلات التي تعترض طريقها.

ومن الواضح أن الطبيعة التركيبية لفنـــون مثـــل المســـرح الدرامـــي، والأوبرا، والبالية والسيرك، لا تتمتع بالمقدرة كالفن التشكيلي أو النحت، اللذيـــن يوجد في تركيبها، ودون ما خلط، اللغة الفنية و الوسائط التـــي لا تحتـــاج إلـــى نظريات.

تتمتع "وحدة الفنون"، ومنذ البداية، بالخصوصية، والنظر إليها على أنـــها مشكلة يزيد من التعمق فيها. وفي حقيقة الأمر، فان التحليل الخـــاص لأنـــواع الفنون و علاقته مع طبيعة الوحدة الفنية، وفقاً للنظرية التركيبية لأنشتاين.

و حتى الفنون التطبيقية تقترب بدرجة ما من العمارة، حيث يدخل فـــي جانب منها مفهوم الوسط المادي، الذي يظهر كموضوع تقليـــدي للوحـــدة، ولا تحتاج إلى نظرية "وحدة الفنون".

ويمكن التوضيح بأن مشاركة الفنون الموضوعية فـــي تكويـــن الوســـط التركيبي، لا يمكن أن تفهم على أنها مشكلة، ولهذا فإنها لا تحتاج إلـــى تفكـــير بإطار نظري. يبنى مفهوم وحدة الفنون التشكيلية و العمارة كأســـاس لمبـــادئ الاتصال بين الأشكال المختلفة من الفنون، والتي تسمح بالتوصل إلى وحدة كاملة لعناصر مختلفة ذات نظم فراغية، زد على ذلك فقد استطاعت الفكـــرة الظـــهور رغم المشكلات التي واجهتها أشكال الإبداع عبر السنين الطويلة، وكمثال علـــى الوحدة الفنية، تظهر الإبداعات الفذة في عصور مثالية مختلفة.

ومن خلال الأذواق ووجهات النظر المختلفة، عمل بعـــض المؤرخيـــن العرب على حل الكثير من مشكلات الناس، وعملوا على وضع قوانين للوحـــدة

كثير منها لا يراها الفنانون والنقاد صالحة. ليس عبثا أن ينظر بعض النقاد في مشكلات الوحدة ولا يشيرون إلى التعصب الضيق في المفهوم الحالي للوحدة، والصلات المختلفة الممكنة بين الفنون الفراغية.

وتبدو حقيقة المفهوم، لكثير من الناس، قديمة وعديمة الفائدة وأن المفهوم الذي مصدره إدراك مشكلات الأشكال الفنية الكبيرة في معرفة العالم، ويبحث عن طريق لإزالة الأزمات، والبنايات السلبية يظهر من البداية غير مقنع، حتى أن مصطلح النظرية، في حقيقة الأمر يمكن استخدامه على أنه نظرية غير شكلية، وان انتقادها غامض لدرجة أن الشيء غير واضح المعالم. ولكن النقد الأخير الحقيقي لهذه النظرية يظهر العلاقة الخاصة للشيء النظري، كما تقدم، وكما ذكر ناقد رئيس التوحد لطرز مثالية مختلفة.

إذا كان من الإنصاف النظر لأي طراز سابق على انه نتيجة عضوية لوحدة الفنون و العمارة، فلا يجب السهو عن أن توحد الطراز لم يكن إطلاقا للوحدة الفنية أو دافعا لها كما هو متوقع من "الوحدة الهارمونية السابقة المنتقدة". وقد ظهر في العصر المثالي، وبفضل وحدة الفنون مع العمارة، العديد من الهياكل الروحية المشتقة اجتماعيا و ماديا حتى في المحيط الديني و الثقافي.

الهدف من البحث:

يهدف هذا البحث إلى تتبع تاريخ العلاقة بين مفهوم وحدة الفنون والطراز المعماري. ولا تعتبر الفنون منفصلة بعضها عن بعض، كما أن شكل الطراز لا يتحقق دون وحدة الفنون. وعلى هذا الأساس، يعتقد بأن الطراز الشكلي هو مظهر مميز لبعض العصور التي تتصف بنظام فني متكامل تعبر عنه وحدة الفنون. و نلاحظ في هذا البحث، أن تطور الثقافة الفنية العالمية بدءاً من أقدم طرز العصور حتى الاتجاهات الفنية الحديثة التي تتضح من خلالها أن الوحدة الفنية والطراز، خصوصاً في الثقافة القديمة، لا يغطي كل منهما الأخر. وعليه فالطراز ووحدة الفنون يتوافقان حتى التطابق الكامل في بعض النقاط ويتباعدان كل البعد في نقاط أخرى.

ونلاحظ في هذا البحث أيضاً أن وحدة الفنون ظهرت حسب الاعتقاد السائد، قبل ظهور الطراز. حيث أن وحدة الفنون أقدم شكل أسطوري لمعرفة العالم. ولتحقيق أهداف البحث بات من الضروري توضيح العلاقة بين وحدة الفنون و الطراز المعماري.

استعراض وتفسير وتحليل :

لقد ظهر تأثير وحدة الفنون منذ سنين طويلة وحتى عصرنا الحالي. وعلى الرغم من أن موضوع علاقة التناسب بين وحدة الفنون و الطراز المعماري كان مثار اهتمام المصممين، إلا أن البحث في علاقة الطراز بكل الظواهر المبرمجة، و الظواهر غير الطبيعية بصفة أكيدة غير عضوي فان العلاقة تظهر نتيجة لذاتية التطور لمرحلة كاملة أو لمرحلة في الفن.

ولكن علاقة الوحدة الفنية للعمل تأخذ منحى أخر، فالوحدة الفنية الحقيقية دائما ذات "فكرة ومخطط"، أي أن هناك هدفاً، وان لم يكن يربطه بفكرة ومخطط خارج عن حدود الحقيقة ذات الأهداف الفنية وسنتناول كلاً من وحدة الفنون والطراز فيما يلي:

١. حول مفهوم وحدة الفنون و الطراز:

إن نظرية وحدة الفنون - بشكل عام- والفنون التشكيلية والعمارة - بشكل خاص - لها جاذبية كبيرة في التفكير النظري، فمفهوم الوحدة لم يحصل حتى هذه اللحظة على اعتراف به كمفهوم لمصطلح علمي متكامل، إذ هناك وجهة نظر واسعة الانتشار تتفق مع وحدة الفنون، بينما تغطي وجهات النظر هذه مفهوم الطراز، من خلال فهم مفهوم وحدة الفنون حيث أنه لا توجد أهمية خاصة لهذا المصطلح.

ولا شك في أن مفهوم الطراز قد دارت حوله نقاشات واختلافات في الرأي منذ عشرات السنين، وهذا المفهوم هو من صميم تأسيس نظرية لتاريخ الفن، ومن الطبيعي أن تكون المعرفة الفنية لتاريخ الفن كعلم منذ زمن فينكلمان وحتى

السنوات الأخيرة قد ارتكزت في نظامها على مفهوم الطراز دون الاهتمام بمفهوم وحدة الفنون كنوعية علمية تاريخية.

وقد رسخت المعرفة الفنية بكل مراحل تطورها - وبشكل خاص في سنوات الريادة - في أعمال علماء من أمثال فيدلر وفيولفلين وريغل وبانو فسكي ودفورجاك واتباعهم - مفهوم تاريخ الفن كتطور فطري؛ إذ تكونت طرز كثيرة على مر العصور على الرغم من أن اختلاف النظريات بين بعض العلماء أمر غير جوهري. ومن المهم الإشارة إلى أنه اتّضح من استعراض تاريخ الفن أنه عبارة عن تغير للطراز، وقد أصبح الطراز صفة مقياس إيجابية علمية متعارف عليها. إلا أن الطراز كظاهرة مميزة ومتكاملة فنياً لا يتكون من اتحاد العناصر الشكلية للإرشادات الفنية أو اجتماعها، فالترابط في العمل الفني أمر مهم وضروري ويتضح ذلك في كل الأعمال الفنية كالأهرامات والمقابر والمعابد الإغريقية والمعابد القوطية والبيزنطية، وكذلك في المساجد، إذ أن ما ذكر يُعد قمة إظهار الطرز المعمارية التي سميت العصور التاريخية بها.

ولا تنقض وحدة الفنون ترابط جميع أنواع الأعمال الإبداعية، فهي توجد كحقيقة للطراز، حيث تلتقي هذه المفاهيم بعضها مع بعض، وليس من الضروري للمؤرخ أن يبرز مشكلة وحدة الفنون كموضوع خاص.

وتعددت نظريات العلماء التي ينشئونها للطراز على مر العصور، وهذا المفهوم للطرز مرتبط بالتصور التركيبي لنظم الفنون المتشكل على أساس معماري، والمثال على ذلك ي. و. روتنبيرغ الذي يعتقد أن (نواة الطراز) في تركيبه هي فكرة شكلية للتفكير الفني التي تحدد معها أي ثقافة فنية، لأن الطراز أحاط بكل أشكال الفنون الفراغية- من العمارة إلى مجالات الفنون التشكيلية ثلاثية الأبعاد كفن النحت وفن التجميع في حيز الفراغ والفنون التطبيقية - لأن هذه الأشكال تطورت منعزلة لكنها وجدت متوازية على أساس ارتباط عضوي. لهذا السبب فان التكوين النمطي يتفوق ليس كعمل منتج غير متكامل مقسم مع بعض أشكال الفن كوحدة لمجموعات فنية متكاملة وبذلك فان الاتجاه الرئيس هو أنه في هذه الأنماط المتكاملة والمجموعات الفنية المعقدة التكوين تحتل العمارة

مادة تكون وسطا ضروريا لكل الأنواع المتبقية من الفنون الفراغية، ولكنها تمثل معها الوظيفة التنظيمية في التجمع المركب.

٢. الطراز :

لا تعتبر الفنون منفصلة بعضها عن بعض، كما أن الشكل الطرازي لا يتحقق دون وحدة الفنون. وعلى هذا الأساس يعتقد روتنبيرغ أن "الطراز الشكلي" هو مظهر مميز لبعض العصور التي تتصف "بنظام فني متكامل" تعبر عنها وحدة الفنون. ويتفق الطراز تاريخياً مع هذا المفهوم كمبدأ غير مؤثر في تطور الفنون،إلا أنه لا ينصح بجعله أساساً للإنتاج المبدع، حيث يضفي عليه صيغة التعميم. ويمتلك هذا المبدأ حدودا تاريخية للبداية والنهاية لا يتجاوزها. وان إمكانية استخدام الطرز، التي نمت من تطور الثقافة الفنية والروحية، بالإضافة إلى الطرز الكلاسيكية والباروك تطفو كظاهرة شبيهة بالفن الهولندي التي تتضاد مع الأمرين السابقين مثل "الشكل عديم الطراز". والطراز المتفق عليه تاريخياً قد حانت نهايته. فقد تنبأ روتنبيرغ في القرن السابع عشر بحتمية التغلب على الطراز كأساس للتفكير الفني للشكل، وفي المستقبل البعيد باستقصائه لفترة ليست بالقصيرة. وإن زوال النظام النمطي وتشكيل الوحدة مع جميع الفنون الفراغية المنسجمة (المعادلة) يؤدي إلى زوال الاتحاد الفني، فكل ما هو بلا وحدة يعد بلا نمط في الفنون والعمارة كما تنبأ روتنبيرغ.

ويُظهر الباروك مثالاً واضحاً لما يمكن أن يسمى بالنمط الكلاسيكي. وقد اعتمدت وجهة النظر هذه لمشكلة النمط، على الاعتراف الكامل بتطابق الطراز ووحدة الفنون على أساس أن الطراز دون الوحدة أمر بعيد الاحتمال.

إن عدم الانفصال من صفات هذه العصور التي ركزت على قواها الإنتاجية لإنتاج مظاهر صناعية شاملة والتي من خلالها أظهر الطراز المعماري والوحدة الفنية أحادية الإمكانية للشكل المتكامل لعالم التعبير والإدراك.

إن تطور الثقافة الفنية العالمية بدأ من أقدم طرز العصور حتى الاتجاهات الفنية الحديثة التي يتضح من خلالها أن الوحدة والنمط – خصوصاً في

الثقافة القديمة – لا يغطي كل منهما الآخر ولا يستنفد كلّ منهما الآخر. وعليه فالنمط والوحدة يتوافقان حتى التطابق الكامل في بعض النقاط على الرغم من أن النمط والوحدة بعيدان كل البعد في نقاط أخرى؛ فهذا التناسب غير البسيط الذي يأتي من حقيقة أن النمط والوحدة الفنية التي يتضحان من خلال التبادل المشترك في جوهر الحقيقة هو ظاهرة لنظم مختلفة. زد على ذلك مفهوم الطراز الذي يمكن أن يصبح بصورة موضوعية علمياً بكل مقاييس تاريخ الفن.

هناك اعتراف بأن تكوين النمط والوحدة الفنية في العمارة لا يتطابقان، وبأن الفكرة والهدف للوحدة غير محدد، فانه بقدر ما تكون الوظائف المتكاملة الأكثر خبرة للمظهر التشكيلي ظاهرة فأنه تبدو خصوصيتها النمطية أكثر وضوحا.

ويمكن القول إن الحداثة والوظيفية أمران يربطان المرحلة لتصبح عمارة معاصرة، وتبقى الحداثة كما ورد في سياق الحديث (جهاز إنتاج نمطي). وبقدر إدراك الوضعية (للطراز) يكون التعارض مع طبيعة التكوين النمطي. وإننا نرى من خلال خبرة تاريخ الفن أن النمط الحديث لايمكن أن يكون نمطا عصريا بل نوعية محابية، ويتكون هذا النمط تلقائياً ولا ينظر إليه على أنه كنتيجة مدركة وهادف لجهود مجموعة من مصممين. لهذا السبب نرى أن الحداثة لا يمكن أن تصبح طرازاً عصرياً "تمتصه" الوظيفة التي لا تطور الأشكال النمطية بل تطور ما به من مبادئ عامة للوحدة الفنية. وعليه فان مفهوم روزمانك أونستبيرق يصبح عقيدة أساسية للوظيفية المذهبية العلمية بالمقارنة مع كل مشاكل تنظيم الوسط والتوافق للفنون...الخ، وهذا يعني نهاية التطور للنمط المعماري والفنون. وبقدر ما تكون الوظيفية التي ترتبط بخصوصية مسألة الاتصال بين الكل والجزء، وبين الكل والمحيط...الخ يكون ذلك ضد أي ارتباطات فنية عامة في النظام الطرازي المؤدي إلى الانتظام والكمال.

ومن وجهة النظر الوظيفية فان هذا النمط بقي حاجزاً لمنع اندماج الفنون مع الحياة، هذا الهدف تكون على أساس رومانطيقي وعلى مبدأ فاغنر وهذا يمثل في نهاية المطاف حافزا دائما لاتحاد الفنون والعمارة.

المبادئ الخلافية بين الطراز والوحدة.

وعلى سبيل المثال قالت ن. أ. دميتروفا في مقالتها عن مشاكل وحدة الفنون إنها تعتقد أن مسألة الوحدة "تصبح اشتقاقاً من إعادة الوحدة للنشاط الفنـــي عـــن الحياة"[١]. ووحدة الفنون في هذه الحياة الإنتاجية غير المبدعة والتي كتب عنــــها الرومانطيقيون وكل المنظرين اللاحقين وتجذر منبعاً لمجموعـــة مـــن المبـــادئ الخلافية بين الطراز والوحدة.

وحدة الفنون.

ظهرت الوحدة حسب الاعتقاد السائد قبل الطراز حيث أن الوحدة أقدم شكل أسطوري لمعرفة العالم، وهي التماسك البدائي لوحدة الفنون، الذي استوعب فـــي ذاته كل مجموع علاقة الإنسان مع الطبيعة، الإنسان الذي ميّزته الطبيعة والـــذي أدرك التضاد الطبيعي والاجتماعي، والتماسُك هو مبدأ للحياة الإبداعية الفنيــــة، والنشاط الإنساني، الذي يبعد هدف التناقضات وتكون النتيجـــة وليـــدة الإنســـان المتأثر بالطبيعة.

والوحدة الفنية وليدة عصور كثيرة ماضية تبدو كأنها على الطراز الأولـــي التاريخي وما قبل الصناعي غير مقسم للعمل الاجتماعي والإبداعي وعادته التـــي أصبحت شكلاً طبيعياً، (المادة كما هي على طبيعتها: الحجارة الموضوعة فـــي الفراغ "باتجاهات الشمس والسماء والأرض" حددت الطقوس السحرية، وتكويـــن الأبنية الأولية للطقوس الدينية للمنغـــير والكورملـــخ والدولوميـــن، اســـتخدمنا المصطلح الحديث والرمزي). غير أن الوحدة منذ الأزمنة البدائيـــة تبقـــى دون تغير، بحيث لم تخلد الفكرة بل عملية النشاط، صفة التعرف على العالم والعلاقـــة معه. ثم أن العمارة والنحت البدائي أعادا حرفياً تكوين "حالات الطقوس"، بمعنى أنها مقارنة هيكلية بدائية نتيجة لطبيعة عامة: (قيمة تركيبية للشكل ذات دلالـــة)، وما دامت هي لا تحدد فقط بقيمتها الخاصة،و إنما بأهمية الشيء الذي تمثله، مـــع أن العبادة الوثنية للإغـــــــريق القدماء من حيث المبدأ تختلف عن الطقـــوس

السحرية للإنسان البدائي، في حين أن الفن النصراني يظهر مرحلة أخرى جديدة في تطور اللغة الرمزية والوحدة الفنية.

وكلما زادت صعوبة التطور والمعضلات المتصلة فإن هـــذه " الحرفيـــة" انتهت، ولكن في الحقيقة فأن المعبد والكنيسة والقصر سيطر عليها شكل الوحـــدة الفنية، على مر آلاف السنين تضمنت دائما تجدد "حالات العبادة" وجمعـــت فـــي وحدتها كل ما يرتبط بالمباني الدينية أو الطقوس الدينية. وهذه المبـــاني الدينيـــة كانت وستبقى مركزاً للإبداع الفني لكل عصر، وهذه تُعد نقطة إلحـــاق للوحـــدة الفنية، وتكوّن مع ذلك شيئاً ما أكبر، وليس فقط تعبيرا عـــن الطـــراز[٢]. هـــذه المبانـــــــي أشار إليها مس فان دير روي عندما أكد على أن: "العمارة تسـطّر تاريخ العصور وتسميها بأسمائها"[٣].إذ كان بين العمـــارة والتطـــور التـــاريخي الاجتماعي علاقة متصلة، فهي بدرجة عظيمة تدين للوحدة الفنية مـــع الفنـــون التطبيقية، وهذا الاتصال هو الذي يصبح محتوى ذا جوهر.

إن الطراز يظهر ويتحدد في مظاهر فنية مختلفة منها الركوكـــو الجديـــدة والمثالية الجديدة، وانه يملك علامات محددة عصرية، شـــعبية، تاريخيـــــــة، جمالية...الخ، وإذا كنا نجد أن الموديل المثالي لأي نمط فنا هو مثالي فقط، فأننا نجد ان العمارة والوحدة الفنية فيها ذات طراز تركيبي.

وفي الحقيقة فأن حامل مثل هذا الطراز، كما ذكر عن المدافن والمعـــابد والكنائس والقصور البار وكية أو ما يشابهها من أبنية، لا يستنفد إطلاقا أهميتـــه ومحتواه، فهذه دائماً تظهر وجه العصور بكل مظاهرها وبما يتصل مع حيـــاة الإنسان فيها: وجهة نظر الإنسان، ونمط معيشته، وأفكـــاره ومســـتوى إمكانيـــة الإبداع لديه وطرقها، والتصور الديني. ومن المعروف أن ميزة العبادة الحياتيـــة هي رمزية، وبطبيعة الحال فإنها تحتوي على المضمون نفســـه وراء "حـــدود" الطراز.

والهيكلية التركيبية من وجهة النظر هذه هي التي تحتوي علـــى العمـــارة والفنون التطبيقية وتكون موديلا للكون المحيط: الذي يحتل كل مجموع الاتصـــال الروحي والمادي وتصور العصور. وتتكون هيكلية جديدة نتيجة اتحاد العمـــارة

ووحدة الفنون، والتي تمحو بها خصوصية الحدود بين أشكال الفنون الفنية منها وغير الفنية، (الناحية العملية الحياتية) التي تحيط بالنشاط الإنساني، وعلى سبيل المثال الفنون التشكيلية التي هي جزء من المعابد الفرعونية أو المعابد الدينية في القرون الوسطى التي تمتلك خصوصية عادات سحرية أو عبادية وظيفية، وعلى أساسها كان التنويع الجمالي فمهمتها ليست لوحدها بل هي وسط يصبح اكثر عمومية وشمولية للأفكار التي تظهر ليس فقط كتكوين فني للحياة بل كشيء تعبيري حياتي ذي مغزى مهم.

أهمية الوحدة الفنية.

فأهمية الوحدة الفنية ليست فقط بأن تتحد من جديد مع العمارة والتي مغزاها العملي دائماً امتلاك فكرة نفعية (وظيفية)، فالتصوير يتكون من جديد في ظاهرة جديدة للغاية التي كثيراً ما تحدد نظامها وصفة الأفكار التي تتضمنها في الحياة العملية وطرق الإيحاء والتطبيق. وهذا لا ينطبق على الأعمال الفنية الجدارية التي عملت على تزيين المساحات المعمارية فقط، لكن ذلك لا ينفي القول إنها تكون مثالاً للوحدة.

إن إبداع وحدة الفنون والعمارة العاكسة لمعرفة الكون التي انتهت إليها حقول المعرفة والإبداع الأخرى وكأن التصاميم المعمارية لوحة عالمية، ليس فقط "بهمة" المشاركين بالوحدة الفنية، ويمكن أن يظهر ذلك في مباني الطقوس الدينية القديمة. فالبرنامج الكلي للفنون كان نتيجة للمعرفة – الخرافية والوطنية والجماعية – بقدر ما كانت المباني المعمارية "تظهر حالة الظرف ويجب أن تتوافق مع ما نظمت لأجله من عملية"(٤).

ولا تمت كل هذه المحتويات الوظيفية بصلة للطراز، بل هي تخرج عن أطره، وتتركز أشكال معرفية وحياتية وأسطورية ودينية ولاهوتية، علماً أن هذا القانون يعمل إلى يومنا هذا كما العمارة الوظيفية بحاجة إلى يوطوبية اجتماعية جمالية كي تصل إلى تركيبتها الشكلية.

وإذا كانت علاقة الطراز بكل الظواهر المبرمجة، والظواهر غير الطبيعية بصفة أكيدة وغير عضوي، فان الصدفة تظهر نتيجة لذاتية التطور لمرحلة كاملة أو لمرحلة في الفن، ولكن علاقة الوحدة الفنية للعمل تأخذ منحى آخر، فالوحدة الفنية الحقيقية تظهر دائماً "بفكرة ومخطط"، أي إن هناك هدفا، وإن لم يكن يربطهما "بفكرة وبمخطط " خارج عن حدود الحقيقة ذات الأهداف الفنية.

وحدة الفنون والعمارة.

إن وحدة الفنون والعمارة تؤسس ظروفا للاستعمال العملي للتصوير والنحت تدخل في الفراغ الحياتي الفعلي للإنسان والتماثيل التي تظهر واحدةً من أنشط الأشكال التي تؤكد على اتحاد أحوال الحياة والفنون. وبفضل وحدة الفنون يتحقق خروج الفن إلى الحياة. ويمكن أن يتحقق هذا الموضوع الفني، (العمارة والتصوير والنحت والفن التطبيقي والموسيقى والشعر والعمل الإيمائي...الخ) الذي يزين الحالات الدينية المتحدة حول أحد "حالات الطقوس" الخاضع للشكل المكون بشكل عام، والذي يتيح التكلم عن (الظاهرة الشاذة) للطراز كوحدة فنية للنظام.

إن التكلم عن "حالات الطقوس" لايعني الحركات الدينية فقط، و إنما أعمال العبادات التي تحدد المعنى التعبيري للوحدة في العمارة الدينية من حيث المبدأ. فهذا المفهوم يحتوي على معنى كبير إذ تحتوي هذه الحركات على أشكال متعددة من الطقوس والتصرفات الإنسانية التي تعكس الجوهر الأخلاقي والاجتماعي لهذا المجتمع وشروط تصرف شبيهة أخرى وانتقادات. لهذا السبب فأن مصطلح حالة الطقوس يمكن أن يعُم جميع التصرفات الإنسانية التي تحتوي على الصفة الاحتفالية المؤطّرة في آداب السلوك. إن كان في ذلك القصر الملكي أو الإمبراطوري كما في "فرساي، بافلونسك...الخ". وفيما يلي مثال واضح للتعبير عن "حالة الطقوس". ففي المطعم تتحول عملية تناول الطعام إلى احتفال ما، أمامنا أيضاً إلى "طقوس" إلا أنها أكثر بساطة وقربا من حالة الناس العاديين[٥].

وتوجد بين هذه التشبيهات المتطرفة كالمعبد والمطعم، درجات كاملة للترقي في ظواهر الطقوس التي تعبر عن هذه المباني أو تلك في نظم تعبيرية ورمزية لمساعدة الوحدة الفنية كالقلاع والفلل ودار البلدية حيث تم استبدال هذه المباني بأنواع أخرى في العصر الحديث، لكن نوعية مثل هذه البنايات في النهاية ترجع إلى الشكل المثالي للوحدة الفنية التي تتكون حولها "عبادة الطقوس". وفي الوقت نفسه تظهر مركزاً لعملية التكوين الشكلي. وهذا النمط من جهته يخرج عن حدود الإبداع التركيبي ويعم كل مبادئ الإبداع الظاهرة التي تميز ليس الفن فقط ولكن أشكالا أخرى للنشاط الروحي للإنسان ." وبقدر ما تستطيع مبادئ الجمال اجتياز حدود الفن نستطيع التكلم عن تلك الفلسفة أو هذا النظام الديني"، فنمط الباروك على سبيل المثال أثر ليس فقط على العمارة بل تعدى ذلك إلى حقول أخرى مثل التصوير والنحت والأدب وبشكل خاص الدراما، والشعر وحتى الموسيقى والفلسفة، بالإضافة إلى أن الحديث عن عصر متطور مليء بالتباين الفني بأنواعه والتطور في الكثير مما يتوافق مع طبيعتها مجتمعة. ويقول د. س. ليخاتشوف: "إن الخطوط العامة للنمط العصري يمكن أن يكون خاصاً لكل أنواع الفنون من العمارة وحتى الشعر"(٦).

عمومية الطراز.

ففي بلاد الشام وأوروبا الغربية والشرقية نجد أن النمط التذكاري في رسومات (تصوير) الإنسان المدونة تاريخيا (النحت الفراغي في المعابد والكنائس)، و طراز التصوير وطراز البناء للفترة نفسها نجد إن خطوطه العامة هي انعكاس لجميع أنواع النشاط الإنساني والروحي وحب العظمة المعمارية والدقة في التفاصيل "المعمارية" ووضوح النسبة بين الأجزاء المعمارية، في هذا "الطراز العام الفريد" نجد أن الفضاء الداخلي يخضع للرمزية بين كل الأشكال الموجودة. وهو النمط المتطلع للعمومية الذي باستطاعته الربط بين كل أشكال الفنون(٧).

كل ما ذكر أعلاه يصف بشكل عام الفن في المعابد والأماكن الدينية لما بين

القرن (١١-١٣م). لكن الاستدلال العقلي لليخاتشوف يعطينا تصورا سريعا عن كيف أن مشكلة الوحدة الفنية ترتبط مع مفهوم الطراز.

وان ترابط وإظهار هذا الفن يعني أن أي معبد بيزنطي في فرنسا وإيطاليا وبلاد الشام من القرن (١١-١٣م)، يسد كل واحد منها مكان الآخر في كل الأجزاء المعبرة رمزيا عن الكون، نظام المعابد التكوين الكنسي والطبيعة الإنسانية. فقد كرّس تزيين المعابد الذي جمع معها كل التاريخ الديني، الماضي والحاضر والمستقبل وصورة "يوم الحساب ورسمت أيقونات تمثل بعض الأنبياء عليهم السلام". وإن العبادات التي تتم في هذه المعابد منها ما هو مكتوب ومنها ما هو مسرحي وموسيقي وتشكيلي وهو الذي يذكر المصلين بالأنبياء وتاريخهم الديني والكنسي"، "ففي هذه المعابد التعميم المتطرف للأشكال و "التوضيح المعتمد على التوافق مع اختلاف ظهور هذه الأشكال المتناظرة [٨]بمقياس كبير ووجود عدم التناظر لبعض الأجزاء." اعتمدت على اختلاف ظهور هذه الأشكال المتناظرة العامة بمقياس كبير مع خصوصية بعض اللاتماثل "[٦].

المعبد كمركز للحياة الروحية والثقافية.

فالمعبد هو مركز للحياة الروحية والثقافية بشكل رئيس ومكان مهم لوحدة الفنون (وليس فقط لعروض دينية وتاريخية)، بل يكون أيضا مثالاً للتعبير عن الطراز. ومثل هذه الأهمية التي نجدها تحتويها المعابد ونجدها في المقابر في الفن المصري القديم – وفي المعبد الأنتيكي وفي الكنيسة القوطية والقصور والكنائس في الباروك[٧].

ومن هنا تظهر التقاليد التي تتفق مع الوحدة الفنية الأكثر اكتمالاً والتي تحققت في عصر الطرز المميزة، إلا أنه يظهر خارجا عن نطاق النمط الذي يتعلق بالكثير وليس فقط بالمحيط الفني للنشاط الإنساني، فعلى سبيل المثال نجد هذا الأمر في عالم الثقافة الروسية القديمة عند ب. أ. فلورسنكي حيث انه يقترب من مشكلة "الفن الكنسي" ويمثل ظهور "قمة وحدة الفنون المختلفة للنشاط الفني".

إن تحليل وحدة الفنون كتعبير عن النشاط الكامل لتنظيم المعبد ينظر للفـن الداخل في هذا "النشاط" المشارك في تنظيم هذا النشاط الفني المتكـامل، ولـهذا السبب فالعمارة والأيقونات ينظر إليها على إنها تتعاون مع مكملات هـي فـي الغالب طبيعية، وفنياً كما هو في فن النار وفن الروائح وفـن الدخـان وفـن اللباس، وفن الرقص الخيروغرافي الذي يظهر بمقياس حركات رجال الكنيسـة من خلال الدخول والخروج على هيئة طقوس كنسية ودخول وخروج الوجوه من خلال دورا نهم حول المذبح وأدائهم للطقوس الدينية في الكنيسة، ويمكن القـول رمزياً إن كل شيء يختلط مع الكل في الكنيسة والعمارة الدينيـة. علـى سـبيل المثال يحسب حساب أدق التفاصيل ومدى تأثيره يتموج على الفريسك والبشـر الذي يعانق البخور الأزرق الذي يلطف بحركته وجدله علـى حـدود الفـراغ المعماري للمعبد قساوة الخطوط وكأنها تصحيهم وتعيدهم إلى الحركة والحياة.

ونتذكر نعومة وإيقاع حركة رجال الدين مثلاً من خلال الحركة وانسـياب ثنايا الثوب المرصّع وخصوصية الشعلة التي تضيء المجال الممتلـئ بـآلاف الشمعات المضيئة إذ تذكرنا بأن وحدة النشاط للمعبد لا تتوقف على المجال الفني التشكيلي لكن يشارك في دائرتها كذلك الفن والموسيقى وجميع أنـواع الشـعر. "فالوحدة لنشاط المعبد تظهر بمستوى الجمال للموسـيقى الدراميـة"(١٠). ب. أ. فلورنسكي من خلال إقناعه لنا بأنه يبقي جانبا " حدة سحر وميتافيزيقية العبـادة والتوجه إلى المستوى الفني المستقل لهذا الفن"(١١).

ولا نستطيع الأخذ بعين الاعتبار اللحظات التي تحدد التسـاوي الرمـزي لشكل التراكيب من أسطوري مبهم ولاهوتي، إذ هي تصبح الشيء الذي ليس في الأساس الفني للوحدة المحددة للوظيفة الاجتماعية والجمالية لـه فـي المجتمـع وبالاسم الذي يعيد تكوين أو إنعاش العمارة مع الفن، وإذا كان الطراز يتصـف بوحدته للعناصر ويبقى بمستوى فني خاص فان الوحدة الفنية تحفزها وتنشـطها وتحددها "العناصر الوظيفية خارج نطاق البهاء الفني"(١٢).

ونتطرق لهذه "العناصر" بتفصيل أكثر و يهمنا الإشارة إلى ما يلي:

-ليس التوق للطراز كما هو عليه لكن من الضروري لنا إعطاؤه اكتمالاً اكـثر

شبها بصورة العالم في الإبداع الفني الموضوعة بصفة النشاط الإبداعي نفسه للإنسان والموضوعة على أساس وحدة الفنون الذي يتفرع منه كمال وحدة الطراز التذكارية.

-ويمكن القول إنه بفضل وحدة الفنون الديناميكية فإن هذه الوحدة تتحقق بداخل كل ثقافة وكما تنطلق خارج نطاقها إلى طقوس الحياة لتحقيق المثل في النشاط الروحي والعملي.

-من غير المؤكد أن تظهر حقيقة الوظيفية لوحدة الفنون وظهور حقيقة أن التباين المتعاظم للفن وكل أشكال الإبداع المترافقة بكل شيء وكثرة حدة تعاظم مشاكل الوحدة والتكامل، والحياة وحدها تدفع هذه المشاكل بخلاف الإمكانيات الطبيعية للعمارة والفنون، إذ أن هذا يمتلك مكانة في عصرنا الحالي. لهذا السبب فان انتقاد الوحدة لا يكون في الطراز، وبشكل عام ليس فنا، لكن يسرع فرز عمارة اجتماعية، نظرا لان الحاجة هي للوحدة التي تشير ليس بقدر الحاجة النفعية أو حتى إلى أي جمال لكن أكثر أساسا للأشياء.فقد قال و. د. ماندلشتام : "غريزة العمارة الاجتماعية تكون في بناء الحياة بعظمة الأشكال التذكارية، والتي باعتقادنا تفوق كثيراً متطلبات الإنسان مباشرة كما يبدو أن الخصوصية العميقة للمجتمع الإنساني وليس بنزوة عابرة تملى عليه"(١٣).

استنتاج وخلاصة:

نستخلص مما ذكر أعلاه أنه يمكن صف سلسلة كاملة من الاختلافات بين ظاهرة الطراز وظاهرة وحدة الفنون.

وإذا كان الطراز صنفا أو طبقة فنية خاصة فأن الوحدة تمتلك وظيفية ليست فنية فقط بل تحدد المغزى، والطراز نظام درجات بحيث توجد دلالات رئيسة وفرعية، والوحدة هي "تساوي" الفنون التي لا تخضع للعمارة إذ أن هذا مؤكد لكن يكوّن هيكليات جديدة.

إن ما هو "رئيس"، هو التكوين النحتي لامرأة واقفة والتي يخدم هيكلها دعامة في المبنى (أو رمزية لملامح هذه الوظيفة)، والمهم هنا في الكرياتيده

عند الإغريق هل هو جسد المرأة عامة النحت أو العمارة، وفي النحت والـتزيين الجداري هل هو التصوير على الجدران أو الجدار نفسه.

إن التداخل المشترك والمتبادل لوحدة هذه العناصر الواحدة مـع الأخـرى يظهر المبدأ الرئيسي للتكوين الشكلي للفراغ، والنمط لا ينتسب إلى هذه المبـادئ لكن إلى الطبيعة التي تساعد على هذا لكي يكون التداخل المتبادل يحمل صفـة اكثر تكاملاً. بمعنى آخر جمع قوانين الفن للعصر الفني، وهذه المتطلبات تتحقـق دون اتحاد الطراز وتختلف عن الطراز في أنها توجد أنواع مختلفة من الفنـون التي تنتمي إلى هذا العصر أو ذاك أو هذه الحقبة من تاريخ الفن أو تلك. والوحدة يمكن أن تبدو على خلفية أوقات مختلفة متضاعفة وأحياناً "نوعية" الإبداع. ويمكن أن نورد الأمثلة على ذلك بكثرة، وتكفي الإشارة إلى معابد العصـور الوسـطى التي أنشئت خلال مئات السنين والتي تعطي أحياناً تصوراً متوافقاً مع مجموعـة من الطرز الرومانسية والقوطية الناضجة مثالاً مدهشـاً للغايـة علـى الطـرز المختلفة المتحدة التي يمكن أن تقدمها المعابد الروسية والقبطية القديمة التي تزين الجدران بالأيقونات الجدارية وبعض الأيقونات واللوازم والأدوات التي تتحد فـي وحدة النشاط الكنسي ويمكن أن تكون بطرز مختلفة الأوقات الزمنيـة وتشـكل وحدة واحدة لشكل الغرض، وكذلك يمكن ذكر القصور والكنائس لعصر النهضـة في إيطاليا التي يعكس تزيينها تغير الطرز في المدارس والاتجاهات والأذواق.

وهذا التزيين غير ممكن دون اتحاد النمط لجميع العنـاصر الداخلـة فيـه والتجمع يتطلب كمال التناغم النمطي للأجزاء التي يتشكل منها كل جزء علـى حدة. إن التجمع لا يتقبل اختلاف الجزء بالنسبة للكل، فالكل هنا مـن العمـارة وحتى الفازة أو الشمعدان يجب أن تتبع للطراز الواحد نفسه، فالتجمع هذا هـو إسقاط للطراز على شكل الحياة اليومية بهدف طرز جماليتها الروكوكو وكذلـك الأمبير والمودرن وتتصف هذه الطرز التجمعية بأنها لا تطيق دخول أي مخالف للتجانس مع هذه الطرز.

وباختصار فالوحدة الفنية هي ظاهرة هيكلية، لتحقيق طبيعة الطـراز فـي فراغ حقيقي، حتى الإنارة الموسيقية التي تمتلك هدفاً لتحويل فن الموسيقى الوقتي

إلى فراغي بمساعدة ومشاركة الإنارة، ومثل هذا ينطبق على العمارة ووحدة الفنون إذ أن كل طراز يصبو إلى الكمال بقدر ما يكون التفوق مبرمجا في نشاط الناس وفي الطبيعة.

لكن وحدة الفن المعماري والتصوير والنحت والفنون التطبيقية تعطي تصوراً عن الطراز وكأنه هيكل فراغي كامل، وبهذه الميزة فالطراز الواحد يظهر مكتملاً والذي يمتلك أكبر عدد من أجزائه محتوى داخلياً، هذا إذا كان الطراز ينظر إليه على أنه هيكل، بمعنى آخر تجسيد فراغي للوحدة الفنية للفنون، ومفهوم الوحدة يكون مرتبطاً معه على ما يبدو لكن إذا كان الطراز يكون اتحاداً هيكلياً محدداً للطبيعة الفنية التي تتصف بخطوط عامة لكل أنواع الفنون وتتعلق بعقيدة العصر حسب (ما يتعلق به)، إذ أن الوحدة تتجه إلى تحقيق هذه العقيدة وتحتاج لتوحيد طبيعة الطراز وتخرج عن النظام النمطي بشكل عام.

إن الوحدة الفنية تجسد كمال صورة العالم في اتحاد التطلع الروحي والمثل المادية المتناسبة مع هذا الإبداع والمستوى المعرفي الإنساني. "تدخل هنا التقنية والفن"، وهنا يدخل إجمالا كل نشاط الناس المتزن والذي ينعكس في الإبداع وفي عمومية الترابط بين كل أنواع العمل الظاهرة من نفس المنبع نفسه، و يبدو أنه يوجد توافق مع مشكلة الطراز إلا أنه بدوره يصبح أكثر تبايناً واختلافاً، فالوحدة هي مسألة الترابط، بينما الطراز هو نتيجة الترابط.

إن دراسة تاريخ الطرز كانت معضلة خاصة للمؤرخين في القرن التاسع عشر، ولكن يوجد ارتباط متصل بين بعض أجزاء التاريخ إذ توجد عناصر منظمة أصبحت اكثر أهمية لنا من محدودية مفهوم الطراز وحده (١٤).

يقول غيديون: "هذا التفكير يعكس حقيقة وضع العمل في نظريات العمارة المرتبطة بالمشاكل الملحة وهي نظرية الطراز والاعتقاد بظاهرته الفذة التي ظهرت في نهاية القرن التاسع عشر بمناسبة محاولة إبداع طراز ثقافي فني لعصر العمارة في القرن العشرين يحفز الرغبة من ناحية التنظيم الفراغي للفن" (١٥).

وقد نالت مشكلة العمارة ووحدة الفنون من وجهة النظر هذه اهتماماً خاصاً. كذلك توجد مشكلة التنظيم لمختلف الوظائف والإمكانيات للعناصر الفنية في هيكل متكامل لأن نزعة الوحدة تبدو أكثر ثباتاً من طرز التكوين، وإن مفهوم استقطاب الطراز والوحدة أصبح خاصية ثقافة القرن العشرين التي اهتمت أكثر ليس بطباع عملية تكوين الطراز لكن بمسائل وطرائق العمل.

كما قال عن هذا غ. غاشن: "عند تغير الطراز الذي يعكس تماماً النشاطات المكونة لطبيعة الفن التي تؤاخيه مع حقل الإبداع المادي يأتي صنف المنهج لمبدأ الإدارة البيئية المحيطة التي تعكس تماماً قرب الفن من العلم وما شابه ذلك من حقول الإبداع الروحي"(١٦).

بهذا الشكل الاستنتاجي الذي توصلنا إليه نتيجة المقارنة التي قمنا بها للمفاهيم "المسميات" التي أوصلتنا إلى أن مشكلة وحدة الفنون – في العصر الحالي – أنها مشكلة الصلة، لكن ليست الصلة التي تقودنا إلى الترابط الشكلي مع العمارة فحسب، بل العمومية الآخذة بعين الاعتبار تقاليد ثقافية لقرون عديدة والتي تظهر على شكل متوقف على الوظيفة، مثلاً بين الفراغ الزمني (المؤقت) ومسألة الأفكار الداخلة في تعاون الفنون.

حواشي البحث:

١- هـــالة، ديميتريفا،**ملتقى الحياة**، وحدة الفنون، أمس، اليوم، غداً، أسئلة أدبية، (موسكو: الطبعة الأولى)، ١٩٩٤، رقم٣، صفحة ١٤٧.

٢- **المصدر نفسه** ، صفحة ١٥٠.

٣- **المصدر نفسه** ، صفحة ١٥٥.

٤-أ.ب. روزنبرغ،**الفلسفة المعمارية**، (بلجراد: الطبعة الثانية، ١٩٩٨)،صفحـة ٢١.

٥-**المصدر نفسه** ، صفحة ٢٢.

٦- دمي تري ليخاتشوف، **شاعرية الأدب الروسي**، (لينينغراد: الطبعة الثانيـــة، ١٩٩٦)، صفحة ٣٦.

٧-**المصدر نفسه**، ص. ٣٩.

٨- **المصدر نفسه**، ص. ٤٠.

٩- ق. زيدلماير،**ظهور المعبد**، (موسكو: الطبعة الثانية، ١٩٩٥)، صفحة٨٠.

١٠-بوريس فلورينسكي،**العمل في المعبد كوحدة للفن**، (موسكو: الطبعة الثانية، ١٩٩١)، ع ١، صفحة ٢٨٧.

١١-**المصدر نفسه**، صفحة ٣٢.

١٢-ألكساندر لوسيف،**عن المفهوم الفني للقوانين**، في: مشاكل القانون في الفـن القديم والعصور الوسطى لآسيا وأفريقيا، (موسكو: الطبعة الثانيـــة، ١٩٩٧)، صفحة٢٠٠.

١٣- و.ي. ماندیلشتام،**الثقافة الإنسانية**، "ملحـــق أدبـــي"، رقـــم ٣٦، لجريـــدة "تاكونوني" ١٩٩١، ٢٠ لشهر يناير.

١٤- ز. غيديون، **الفراغ، الوقت، العمـــــــــــــــارة**، (موسكو: الطبعة الثانية، ١٩٩٧)، صفحة ٤٠-٤١.

١٥- ق. غاشوف،**حياة المعرفة الفنية**، (موسكو: الطبعة الثانية، ١٩٩٠)، صفحة ٣١.

المعلومات المحاسبية ودورها في صياغة وتوجيه سياسة التسعير في شـركات النسـيج و الخياطـة الأردنيـة
دراسة ميدانيـــة

د . منـير شـاكر محمـد
د . عبد الناصر إبراهيم نور
د. محمـود نـور
كلية العلوم المالية والمصرفية
جامعـة الإسـراء

ملخص

تعتبر سياسة التسعير إحدى أهم الأنشطة التي تمارسها شركات الأعمـال المختلفة ، وذلك بسبب الآثار الكبيرة التي تتركها على العديـد مـن الأنشـطة الأخرى كمتطلبات وضع سياسة التسعير موضع التنفيذ وتحديد قنوات التوزيـع وأسواق البيع وأنواع المنتجات وحجم الاستثمارات ومتطلبات التمويل....الخ.

لهذه الأسباب فإن المعلومات الضرورية لعملية التسعير ينبغـي لـها أن تأخذ الأهمية نفسها التي تحتلها السياسة المذكورة.

ولغرض صياغة وتوجيه سياسة التسعير على المدى القصير والمدى الطويل، ولغرض تحديد الأسعار للأجل القصير، فإن الكثير من مصادر المعلومات ينبغي أن تؤخذ بالاعتبار . ومن بين تلك المصادر المعلومات المحاسبية.إن المحاسبة، كنظام للمعلومات، تحتفظ بسجلات لجميع الأنشطة التي تقوم بها الشركة وبضمنها أسعار الفترات الماضية وكيفية إعدادها. وفي هذا المجال فإن محاسبة التكاليف يمكن لها أن تسهم بالكثير. إن طرق التسعير تتضمن بشكل عام أسلوب التكلفة الكلية وأسلوب التكلفة الحدية وأسلوب نسبة الإضافة. كما أن لمعدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة والمعايير التي يحتسب بضوئها أهمية بالغة في هذا المجال. إن استخدام مثل هذه المعلومات يمكن أن يوفر للادارة فرص الخيار في مجالات متعددة في ظل الظروف المختلفة التي تواجه الشركة.

ويعد البحث الحالي محاولة لمناقشة إمكانية استخدام أساليب مختلفة للتسعير في ظل حالات متعددة يمكن أن تواجه شركات النسيج والخياطة الأردنية عن طريق تطبيق هذه الأساليب في الشركات المذكورة. وقد وضعت للبحث أربع فرضيات تناولت الحالات التي يسعى البحث لاختبارها.

وقد اثبت الجانب العملي من البحث أن المعلومات المحاسبية يمكنها الإسهام بفاعلية في عملية التسعير من خلال توفير بدائل مختلفة لصانع القرار يمكن تطبيقها في ظل حالات مختلفة من الظروف التي تمر بها الشركات عينة الدراسة . وأخيرا" فإن البحث خلص إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات التي تنسجم مع فرضياته وأهدافه باتجاه توضيح كيفية استفادة الشركات محل الدراسة من النتائج التي تم التوصل اليها.

The Role of Accounting Information In Forming & Directing Pricing Policy In Jordanian Textile & Sewing Companies-
An Empirical Study

Dr. Munir S. Mohamad
Dr. Abdul Naser I. H. Nour
Dr. Mahmood I. Nour
Faculty of Administrative &
Financial Sciences
Al- Isra University

Abstract

In any economic entity, pricing policy is considered one of the most important planning activities because of its large effects on other activities in the entity. For this reason, the information necessary for pricing policy and its relevance should take equal importance.

To form and direct pricing policy, for short and long terms, and to decide prices for the short term, many sources of information have to be considered, one of which is the accounting source.

Accounting as a system of information keeps records for different events in the entity including past prices and how they are prepared. Cost accounting can contribute to this. The method of pricing may be based on total cost, marginal cost, or by an addition of a rate of return, and use of different departmental rates to charge factory overhead costs. The use of such valuable information can offer management the

opportunity to match many different situations that may encounter the entity.

This research is an attempt to explore and discuss the possibility of using different methods of pricing as these methods are practiced in Jordan textile and sewing companies. The role of accounting information in this regard is fully oriented and workable ways are presented to the decision makers, which can be used, in various economic situations.

Four hypotheses are put for the purposes of this study, which are centered on the methods used for pricing policy and the main elements affecting the use of any one of them in the entities concerned.

The empirical part of the research demonstrates that the accounting information can produce very important alternatives to the decision-makers ,and can efficiently assist in designing and directing pricing policy. The research, finally, produced many conclusions and offers suggestions for management of the companies concerned.

المقدمـــــــة:

تعد سياسة التسعير المعتمدة في أي منشاة من منشآت الأعمال إحدى أهم جوانب النشاط الذي تمارسه الإدارة العليا والإدارات التنفيذية، ذلك أن اثر هــذه السياسة لا يتضمن عملية التسعير وتحقيق الإيرادات، وما يتركه ذلك من اثــر في تحديد نتائج النشاط فحسب، بل يتجاوز ذلك إلى مجالات أخرى مثل تحديـــد أي من المنتجات ينبغي بيعه؟ والى أي شريحة من المستهلكين ينبغي توجيهه ؟ وما هي طرق البيع، وبواسطة أي من قنوات التوزيع، وحجـــم الاســتثمارات المطلوبة لذلك ؟ وهذا التفاعل سوف يترك أثرا في سياســـات الإنتـــاج والبيــع والتمويل والإعلان، وغيرها من السياسات التي تعتمد على قرارات التسعير .

إلى جانب ما تقدم فإن سياسة التسعير وتحديد سعر البيع تعد أحد العوامل التـــي يمكن للقرارات أن تبنى عليها والتي تمثل بمجملها جزءا" من خطـــة الشـــركة التسويقية . كما أن أهمية كل عامل من عوامل سياسة التسعير قد تتغير ، مـــن مرحلة إلى أخرى، ضمن دورة حياة المنتج. وفي هذا المجال فإن إدارة التســويق والإنتاج سوف تكون بحاجة إلى ذلك النوع من المعلومـــات المحاســبية التـــي تساعدها في تحديد أفضل مجموعة من القرارات التـــي يمكـــن لإدارة المنشـــأة اتخاذها، بخصوص متطلبات التسعير والمتغيرات المؤثرة فيها ، ولكل مرحلـــة من مراحل دورة حياة المنتج .

وهنا لا بد من الإشارة إلى أن مناقشة هذا الموضوع بكل أبعاده مهمـــة صعبة، وذلك لتداخل الكثير من العوامل الإدارية و الفنية ودراســـات المســتهلك والجدوى الاقتصادية بعضها مع البعض الآخر، إلا أن بعض الجوانب الأساســية في الدور الذي يمكن أن تلعبه المعلومات المحاسبية في هذا المجـــال و طـــرق الوصول إلى أسعار البيع التي تستند إلى التكلفـــة و أســاليب احتســـابها يمكـــن الخوض فيها (١).

مشكلة البحث "Research Problem:

عدم وضوح الدور الذي يمكن أن تلعبه المعلومات المحاسبية في صياغة وتوجيه سياسة التسعير والقرارات المتعلقة بها في شركات قطاع صناعة النسيج والخياطة في الأردن ، وذلك من خلال عدم إدراك طبيعة المعلومات الملائمة وبدائل التسعير التي يمكن أن توفرها المصادر المحاسبية والأساليب الخاصة بمعالجتها. ولذلك يمكن بلورة مشكلة البحث من خلال الأسئلة التالية:

١- ما هي العوامل المؤثرة في قرارات التسعير وما دور المعلومات المحاسبية (محاسبة التكاليف) كأحد العوامل الأساسية المؤثرة في القرارات المذكورة ؟.

٢- ما مدى التزام المنشآت العاملة في قطاع النسيج والخياطة الأردني بتطبيق الأسس العلمية في تبني سياسات التسعير لمنتجاتها، و ما مدى استخدامها للأساليب التي توفرها محاسبة التكاليف لعملية التسعير؟.

أهداف البحث Research Objectives:

يهدف البحث إلى تحقيق الجوانب التالية:

١-تحديد العوامل المؤثرة في قرارات التسعير في قطاع صناعة النسيج وخياطة الملابس في الأردن ، وما مدى تأثير تلك العوامل.

٢-التحقق من مدى استعانة المنشآت المذكورة بالأسس العلمية في عملية التسعير.

٣-توضيح مدى أهمية استخدام الأساليب البديلة لعملية التسعير وظروف استخدام كل منها والمضامين التي تحملها للعملية المذكورة.

فرضيات البحث Research Hypotheses:

يستند البحث إلى الفرضيات التالية للوصول إلى أهدافه:

١-الفرضية الأولى: (H 1)يعد أسلوب التكلفة الكلية هـــو المؤثـــر الرئيســـي والأكثر شيوعا" لتحديد أسعار المنتجات في القطاع موضوع الدراسة.

٢-الفرضية الثانية:(H ٢) تخضع قرارات التسعير في القطاع المذكور إلـــى اجتهادات شخصية غير مبنية على أسس علمية.

٣-الفرضية الثالثة: (H 3) لا تستخدم التكاليف المعيارية في ترشيد قـــرارات التسعير.

٤-الفرضية الرابعة(H ٤) : تعد الأساليب البديلة للتســـعير التـــي توفرهـــا محاسبة التكاليف وسيلة نافعة لصانع القرار وتحمل مضامين إيجابية لتفعيـــل سياسة التسعير.

هيكلية البحث Research Structure:

يتضمن البحث ثلاثة جوانب، الأول هو الجانب النظري والثـــاني هـــو الجانب الميداني، والأخير يهتم بنتائج البحث :

الجانب النظري: ويتضمن هذا الجانب توضيح عملية التخطيـــط بعيـــد الأجـــل لأنشطة التسويق والقرارات المرتبطة بها، ومناقشة دورة حياة المنتج والعوامـــل المؤثرة في تسعيره، وطبيعة نظام التسعير الذي يمكن أن تستند إليـــه قـــرارات التسعير. كما يتضمن هذا الجانب توضيحاً لمفاهيم التكاليف التاريخية والتكـــاليف المحددة مقدما"، وطرق التسعير التي تستند الى المعلومات المحاسبية . ويســـتقي هذا الجانب مصادره من الكتب والدوريات المتخصصة ذات الصلـــة بموضـــوع البحث.

الجانب الميداني:

يتضمن هذا الجانب الدراسة الميدانية حيث يتم الحصول على البيانـــات من مصادرها الأولية ويشمل جانبين:

١-الجانب الأول: يتضمن الحصول على البيانات من الشركات عينة الدراسة بواسطة قائمة استقصاء أعدت لهذا الغرض وعن طريق المقابلات الشخصية مع مسؤوليها. وتهدف البيانات المستحصلة في هذا الجانب إلى إثبات فرضيات البحث الثلاث الأولى.

٢-الجانب الثاني يتضمن دراسة ميدانية لثلاث طرق للتسعير توفرها محاسبة التكاليف طبقت على إحدى الشركات عينة الدراسة لتمثل دراسة حالة " case study " تهدف إلى إثبات الفرضية الرابعة للبحث.

عينة البحث Research Sample:

يمثل مجتمع البحث معظم شركات قطاع النسيج والخياطة في الأردن. ولغرض الحصول على البيانات والمعلومات الضرورية للجانب الميداني فقد تم اختيار عينة عشوائية من (٢٥) شركة صغيرة وكبيرة تم الاتصال بها عن طريق المقابلة الشخصية للحصول على البيانات المطلوبة وعن طريق قائمة الاستقصاء المعدة لهذا الغرض والتي يوضحها الملحق رقم (١) في نهاية البحث.

خطة البحث Research Plan:

من أجل تغطية الجوانب المذكورة أعلاه ولغرض مواجهة متطلبات حل مشكلة البحث فقد تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول هي:

الفصل الأول: سياسات التسعير والمراجعات الدورية:

ويتضمن هذا الفصل مناقشة الجوانب التالية:

-التخطيط بعيد المدى وقرارات المنتج الجديد

-المراجعات الدورية للسعر

-مفاهيم التكلفة الفعلية والتكلفة المحددة مسبقا".

الفصل الثاني:طرق التسعير المبنية على المعلومات المحاسبية

يتضمن هذا الفصل مناقشة طرق التسعير التالية:

-التسعير على أساس التكلفة الكلية

-التسعير على أساس التكلفة الحدية

-التسعير على أساس نسبة الإضافة

الفصل الثالث: تحليل بيانات الدراسة الميدانية

يتضمن هذا الفصل تحليل بيانات الدراسة الاستقصائية في الشركات عينة الدراسة وتحليل المعلومات المتعلقة بدراسة الحالة الميدانية في إحدى الشركات، وذلك لإثبات فرضيات الدراسة.

الفصل الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

يتضمن هذا الفصل الاستنتاجات التي سيتوصل إليها الباحثون والتوصيات الضرورية للاستفادة من نتائج الدراسة.

الفصل الأول

سياسات التسعير والمراجعات الدورية للأسعار

يتضمن هذا الفصل مناقشة الجوانب النظرية لعملية التخطيط للمنتجات الجديدة، ودورة حياة المنتج والتغيرات والعوامل المؤثرة في تسعيره وطبيعة النظام الذي يمكن أن تستند إليه عملية التسعير والمراجعات الدورية لها.

التخطيط بعيد المدى وقرارات المنتج الجديد:

تتأثر عملية التخطيط في أي منشأة بعوامل كثيرة، وإن دراسة هذه العوامل والرقابة عليها ودراسة الإنجاز السابق للمنشأة تمثل عملية مستمرة باتجاه صياغة إستراتيجية لتحقيق الأهداف . وتمثل خطة التسويق، التي قد تتضمن برنامج تسويق المنتجات الجديدة ، احد العوامل التي تلعب دورا مؤثرا في عملية التخطيط بالمنشأة . كذلك فإن دراسة حياة منتج معين والمراحل التي يمر بها

وإدارة المتغيرات في مزيج التسويق، عبر دورة حياته الإنتاجية ، ترتبط بعملية التخطيط لأرباح المنشأة والرقابة عليها.

إن تقديم منتج جديد لغرض الموافقة على إنتاجه، قد لايكون بالضرورة ضمن خطة الشركة طويلة الأجل، وإنما يمكن تقديمه ضمن خطة الشركة التسويقية السنوية، وتضاف تكاليفه إلى موازنة المصاريف الرأسمالية أيضا". إن تقديم المنتج بأسلوب مختلف عما هو متعارف عليه، أي ليس ضمن الخطة طويلة الأجل، سيجعل من الممكن دراسته وتقييمه في ظل الأوضاع الحالية للمنشأة والعوامل المؤثرة فيها. كما أن الجانب المهم الذي ينبغي أخذه بنظر الاعتبار، عند دراسة وتقييم المقترح الجديد (الاستثمار الجديد) هو فيما إذا كان هذا الاستثمار سوف يتيح الحصول على عائد مقنع مقارنة بتكلفة رأس المال ومقارنة مع العائد على الاستثمارات البديلة (٢).

المراجعات الدورية لسعر البيع:

من المعروف أن سعر البيع لأي منتج لايبقى ثابتا"، إذ أنه غالبا" مايخضع لمراجعات دورية لغرض تعديله بناء" على العوامل المؤثرة اللاحقة لعملية توزيع المنتج في السوق. وغالبا"ما تهتم مشاريع الأعمال بمعالجة العوامل المؤثرة في مزيج التسويق، كسعر البيع ومزيج المبيعات والتي سيدخل المنتج الجديد ضمنها.

وتحتاج مراجعة الأسعار بهدف تعديلها، بلاشك، إلى نظام واضح يحدد مدى الحاجة إليها والأوقات المناسبة لذلك ضمن دورة حياة المنتج.إلا أن نظاما" كهذا يحتاج إلى جمع الكثير من المعلومات الضرورية والملائمة من قبل الأجهزة المالية والمحاسبية والتسويقية، بشكل مستقل ، وكل وفق تخصصه لتكون متوفرة ومهيأة وقت الحاجة إليها. ومثل هذا النظام قد يتطلب جمع وتحضير معلومات متنوعة مثل (٣): (١)المبيعات (بالوحدات والقيمة) للسنوات

السابقة والمقارنات بين القنوات التوزيعية والأسواق المختلفة، والمقارنات بين الموازنات التخطيطية والأرقام الفعلية. (٢)أسعار المنافسين وظروف البيع (٣) معلومات عن المستهلكين المتوقعين للمنتج (٤) مبيعات الشركة التي تمت بأسعار تقل عما كان متوقعا" (٥)حجم مشاركة الشركة في السوق (٦) تكاليف المنتج الحالية والمتوقعة من حيث ماتتضمنه من تكاليف ثابتة ومتغيرة (٧) معلومات أخرى عن العملاء ورجال البيع ومواقف العملاء من اسعار الشركة ومخزون البضاعة تامة الصنع والمعلومات الخاصة بالمشتريات اللاحقة.

هذه المعلومات توفر ،دون شك، قاعدة ضرورية لنظام المعلومات، الذي يمكن الرجوع إليه في مجال التسعير. ويبرز في مقدمة هذه المعلومات تلك الأرقام التي تهتم باحتساب تكلفة المنتج، ذلك أن معظم الفقرات المشار إليها أعلاه قد لاتكون مكتملة المنفعة مالم تعزز بالحسابات الدقيقة عن تكاليف الإنتاج وتكلفة الوحدة الواحدة منه مع توضيحات كافية عن طرق احتسابها.

مفاهيم التكلفة التاريخية والتكلفة المحددة مقدما":

إن السؤال الذي يطرح نفسه هو أي معلومة من المعلومات الخاصة بالتكلفة ينبغي على الجهاز المحاسبي توفيرها عند صياغة سياسة التسعير ،أو القيام بمراجعة الأسعار بهدف تعديلها؟ . في هذا المجال، هنالك ا تجاهان رئيسيان حول التكاليف الضرورية لصياغة سياسة التسعير وهما ، التكلفة التاريخية والتكلفة المحددة مقدما" ،أي التكلفة المعيارية (٤).

-التكلفة التاريخية Historical Cost:

ويقصد بالتكلفة التاريخية التكلفة الفعلية التي تم شراء الأصل بها فعلا" بغض النظر عما إذا كانت منسجمة مع سعر السوق من عدمه وهي لذلك تدعى أيضا" التكلفة الدفترية التي يتم بموجبها تسجيل الأصل في السجلات (٥).

وعلى الرغم من أن أسلوب التكلفة الفعلية يعد من الأساليب شائعة الاستخدام في التسعير لسهولته وعدم الحاجة الى عمليات التقدير المبنية على اعتبارات السوق ومتغيراته والدراسات الفنية للمنتج، إلا ان هذا الأسلوب يواجه بعض الانتقادات منها :

- إن استخدام التكلفة الفعلية كأساس للتسعير يؤدي إلى الكثير من جوانب عدم الكفاءة في الأداء ويشجع الإدارات على عدم تحسين الإنتاج وتقليص التلف والضياع. ذلك أن جميع جوانب القصور في الإنتاج وعدم الكفاءة بما تسببه من ارتفاع في التكاليف سيحمل على المستهلك.ونتيجة لذلك فان اهتمام الشركة بقياس انحرافات التكاليف والنشا ط سيكون ضعيفا"، كما أن الشركة ستكون في موقف ضعيف إذا ما واجهت حالة من التنافس وضرورة البيع بأسعار تنافسية.

- تعد مؤشرا مضللا" لتقييم أداء الشركات خاصة عند استخدام معدل ربحية مخطط على أساس التكلفة الفعلية، حيث يؤدي ذلك إلى مكافأة الشركات المقصرة ومعاقبة الشركات ذات الكفاءة العالية،حيث يترتب على ذلك عجز سياسة التسعير عن تحقيق وظيفة الرقابة على الأداء،بعكس الحال عند استخدام أساليب التكلفة الضرورية لتحديد أسعار المنتج ، فان ذلك يؤدي إلى كشف أوجه القصور والإسراف وتسهيل عملية تشخيص المسببين فيها ومعالجتها قبل استفحال أمرها.

٢-التكلفة المحددة مسبقا"(التكلفة المعيارية) Standard cost (٦):

يعد أسلوب التسعير استنادا" إلى التكلفة المحددة مسبقا" أو التكلفة المعيارية من الأساليب الأكثر ملائمة لأغراض الرقابة ذلك أنها تأخذ بالاعتبار العوامل الموضوعية المبنية على الدراسات والتجارب السابقة للشركة. ولذلك فان هذا الأسلوب يهتم بما يجب أن تكون عليه التكلفة وليس ما هي عليه فعلا". ولكن إذا ما بني هذا الأسلوب على أسس مثالية للتسعير والتي يصعب مواجهتها

في عالم الواقع فإن مما لاشك فيه أنها ستواجه بعض الصعوبات في التطبيق عند المقارنة من النتائج الفعلية المتحققة.

وإذا كانت هذه الطرق تمثل التوجهات العامـــة فـــي طبيعـــة التكـــاليف الضرورية لعملية التسعير فان الفصل الثاني يهتم بالطرق العملية الممكنة للتسعير ومضامين كل منها للدراسة الحالية .

الفصـــــل الثانـــــي

طـــــرق التســـــعير

هنالك الكثير من الأساليب الفنية المتوفرة لمساعدة الإدارة فـــي تحديـــد أسعار البيع يتميز بعضها بكونه أكثر عمليا" في التطبيق ويمكن استخدامه بسهولة بينما يتميز البعض الأخر بكونه مبنيا" على أسس نظرية ويحتاج في تطبيقاتـــه إلى رياضيات التفاضل والتمثيل الجبري للعوامل المؤثرة في عملية التســـعير[٧]، الأمر الذي يجعل استخدامها يواجه بعض الصعوبات . وبشكل عام فإن الأساليب العملية للتطبيق والتي توفرها محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هي[٨]:

١- التسعير على أساس التكلفة الكلية Full Cost .

٢-التسعير على أساس التكلفة الحدية Marginal cost .

٣-التسعير على أساس نسبة الإضافة Addition Rate .

١-التســـعير على أساس التكلفة الكليـــة [٩]:

يبنى هذا الأسلوب على أساس التكلفة الكلية التي تشـــير إلـــى مجمـــوع التكلفة الأولية للإنتاج زائدا" التكاليف غير المباشرة الممتصـــة، ولذلـــك يســـمى بأسلوب (Absorption Costing Technique) . وهـــو يعنـــي أن عمليـــة التسعير تأخذ بالاعتبار جميع التكاليف المباشرة وغير المباشرة للإنتاج وتضـــاف

إليها نسبة معينة الربح المستهدف . وتمثل التكلفة الأولية للإنتاج تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج زائدا" تكاليف العمل المباشر والتكاليف الصناعية الأخرى المباشرة. أما التكلفة الأخرى غير المباشرة ، فإنها تتضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة والتكاليف الإدارية والتسويقية . ولأغراض التسعير ، فإنه يتم إحتساب التكلفة الكلية مع إضافة نسبة ربح معين. وتعد هذه الطريقة من أسهل الطرق المستخدمة في تحديد الأسعار وأكثرها شيوعا" مما يجعلها طريقة مفضلة في التطبيق، كما يؤخذ التنبؤ بالمبيعات في الحسبان عند حساب تكلفة الوحدة، فهناك الكثير من المنشآت تعد التكلفة الكلية المحدد الأساسي للأسعار ومنها المنشآت المنتجة للسلع الاستهلاكية. وغالبا" مايستخدم هذا الأسلوب للتسعير في الحالات التي تنعدم فيها المنافسة أو تقل فيها السلع البديلة ((monopoly market).

إلا إن المشكلة التي تواجه المنشآت التي تعتمد على أساس التكلفة الكلية هي الوصول إلى مقياس دقيق لتحديد هذه التكلفة. كما يختلف مقدار الأعباء الإضافية التي توزع على كل وحدة منتجة باختلاف حجم الإنتاج وحجم الوحدات المباعة . كذلك فإن تحديد نسبة هامش الربح تعد ، في حد ذاتها، مشكلة أساسية حيث لا يوجد أساس يمكن الاعتماد عليه لتحديد هذه النسبة ، إضافة إلى انه لا يمكن استخدام هامش ربح واحد لكل الحالات.

٢-التسعير على أساس التكلفة الحدية:

يعتمد أسلوب التسعير على أساس التكلفة الحدية (marginal costing)، والذي يسمى بأسلوب المساهمة الحدية (contribution margin method) ، على أساس التكلفة المتغيرة مضافا" إليها هامش ربح معين.

وهو يختلف عن أسلوب التكلفة الكلية في انه يقتطع التكاليف غير المباشرة لاحقا" من هامش الربح المتحقق ولكنه لايضع هذه التكاليف أساسا"

للتسعير كما في حالة أسلوب التكلفة الكلية(١٠) . ويمكن استخدام هذا الأسلوب للتسعير في الأسواق التي تتميز بالمنافسة وتوفر السلع البديلة.

وفيما بين الأسلوبين المتقدمين للتسعير يوجد الكثير من الأساليب التي تمثل حلا" وسطا" كأسلوب الطاقة المستغلة الذي يعتمد على بعض الإضافات إلى التكلفة المتغيرة كإضافة نسبة معينة من تكلفة العمل المباشر أو مجموع العمل المباشر وغير المباشر إلى التكلفة المتغيرة كتعويض عن التكاليف غير المباشرة التي تتحملها الشركة ، والتي سيتطرق لها البحث في جانبه الميداني.

إن استخدام أسلوب التسعير على أساس التكلفة الحدية يهتم بمبدأين، الأول هو أن التكلفة المتغيرة لوحدة الإنتاج تحدد الحد الأدنى لسعر البيع، ولذلك فإنه يمكن للمنشأة البيع بسعر تنافسي ، ولكنه يخفق إذا ما انخفضت الأسعار إلى مادون ذلك ، لأنه لن يمكن المنشأة من استرداد تكاليف إنتاجها. والمبدأ الثاني هو أن قرارات التسعير ، كأي قرار آخر، تعتمد على الدراسة والمفاضلة بين البدائل المختلفة ومهمة الإدارة هي توفير البيانات الملائمة التي تمكنها من الاختيار الأمثل لأفضل مزيج اقتصادي لأسعار منتجاتها وحجم وتشكيلة المبيعات بحيث تستطيع تغطية التكاليف الثابتة والدورية فاسحة المجال لتحقيق ربح معين يحقق أفضل عائد ممكن على استثماراتها.

ويمكن للإدارة الرشيدة التي تسعى إلى تعظيم أرباحها الإفادة من مرونة الطلب على منتجاتها من ناحية طبقات العملاء وتنوع الأسواق، إذ غالبا" ما تحدد عدة أسعار لمنتج واحد بتطبيق طريقة التمييز ، وذلك بتحليل طبقات العملاء إلى أقسام يطلق عليها القطاعات السوقية، وبذلك تقسم الأسواق على أساس القوة الشرائية للمستهلكين ضمن السوق الواحد ، حيث تضاف بعض المميزات للسلعة لكي يمكن بيعها بأسعار متفاوتة ضمن الرقعة الجغرافية نفسها. ويمكن استخدام هذا الأسلوب خاصة لسلع مثل الملابس والسيارات والأجهزة الكهربائية والسلع الكمالية المماثلة، حيث تحدد الشركة معدلا" أعلى كربح مباشر

بالنسبة للصنف الأول، ويزيد عنه بالنسبة للصنف الثاني،...... وهكذا بالنسبة لبقية الأصناف . إن تشكيلة المنتجات من السياسات الناجحة والضرورية للحصول على أقصى ربح ممكن للشركة، ذلك أن ربط التكلفة المباشرة بالوحدات المنتجة والحد الذي تسمح به مقدرة العملاء على الدفع الذي يمكن أخذه بالاعتبار عند اتخاذ قرارات التسعير الخاصة بالمنافسين وليس ربط التكلفة الكلية بأسعار المبيعات (١١).

٣-التسعير على أساس نسبة الإضافة Mark-Up Pricing:

بموجب هذا الأسلوب للتسعير ، فإنه يتم ، بعد تحديد تكلفة السلعة على أساس التكلفة الحدية، إضافة نسبة معينة إلى التكلفة وذلك بقصد تغطية المصاريف الإدارية التي يتم احتسابها ضمن التكلفة، وكذلك تحقيق نسبة من الربح. وعلى ذلك فإن سعر بيع الوحدة سيحدد على أساس التكلفة المتغيرة (وهي تمثل التكلفة الأولية للإنتاج مع الجزء المتغير من التكاليف غير المباشرة) زائدا" نسبة من الجزء الثابت من التكاليف غير المباشرة وذلك بتخصيصها على أساس ما مثلا" الوحدة من العمل المباشر أو العمل الإجمالي ، ثم إضافة نسبة معينة من الربح تحتسب كنسبة مئوية من مجموع الخطوتين السابقتين(١٢).

ومن الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة أنها لاتأخذ في الاعتبار مرونة الطلب خاصة إذا كانت نسبة الإضافة ثابتة، إذ كثيرا" ما يزداد الطلب على السلع في مواسم معينة وينخفض أحيانا" مما يستوجب معه مرونة في السعر. ويمكن الاستعانة بطريقة نسبة الإضافة الثابتة في حالة ثبات تكاليف المشروع واستقرارها مع ثبات مرونة الطلب حسب الوقت ودورة حياة المنتج والظروف الاقتصادية العامة .

الفصل الثالث

تحليل بيانات الدراسة الاستقصائية ودراسة حالـــة عملية

مقدمـــــة:

يتضمن هذا الفصل من الدراسة الجانب الميداني من خلال جمع وعرض وتحليل المعلومات عن الشركات عينة الدراسة. وســـيتضمن الفصـــل الحـــالي مبحثين، الأول يهتم بالمعلومات المجمعة عن طريق الاستقصاء لاثبات فرضيات البحث الثلاث الأولى، ويهتم المبحث الثاني بالجانب التطبيقي لسياسات وبدائـــل عملية التسعير وذلك لاثبات الفرضية الرابعة للبحث.

المبحث الأول

الدراسة الاستقصائية في شركات النسيج والخياطة

يعد النشاط الصناعي في قطاع النسيج وخياطة الملابس مـــن الأنشـــطة الناجحة اقتصاديا" في الأردن ويحقق عوائد جيـــدة ضمـــن المـــدى القصـــير والمتوسط ، خاصة وان الكثير من المنشآت العاملة ضمن هذا المجال لاتحتـــاج إلى رأسمال كبير كالصناعات الثقيلة وان إمكانيات تمويله يمكن توفيرها وطنيا" سواء على مستوى الشركات التضامنية أو المساهمة . كما أن الكثير من المـــواد الأولية والعمالة التي يستخدمها متوفرة محليا" وبأسعار مناسبة ، ويمكن للســـوق المحلية استيعاب معظم منتجاته ، إضافة إلى إمكانية تصدير الجزء الآخر منـــها خاصة الى السوق العراقية المجاورة .

الدراســـة الميدانيـــــة:

يتضمن القسم الأول من الدراسة الميدانية الحصول علـــى المعلومـــات الضرورية للبحث من عينة من الشركات الأردنية العاملة فـــي قطـــاع النســـيج والخياطة بهدف التعرف على المتغيرات المؤثرة في عملية التسعير وأســـاليب

التسعير والعناصر الأساسية التي تأخذها الشركات العاملة في هذا القطاع بنظر الاعتبار عند صياغة سياسة التسعير وغيرها من العوامل المهمة في هذا الجانب.

عناصر التكاليف في صناعة النسيج والخياطة:

يمكن تلخيص العناصر الأساسية المكونة للتكاليف في القطاع المذكور بأنها:

١-المواد الأولية المباشرة والمتمثلة بالمواد الخام كالخيوط بأنواعها لمنشآت النسيج وخياطة الأقمشة المختلفة.

٢- العمالة المباشرة المتمثلة بعمال الإنتاج والعمال المهرة الذين يستخدمون المكائن والمعدات لتحويل المواد الخام إلى سلع نهائية.

٣-إهتلاك الآلات والمعدات ووسائل الإنتاج المختلفة.

٤-المصاريف الصناعية غير المباشرة المتضمنة تكاليف الطاقة والوقود والصيانة و الأجور والمواد غير المباشرة وغيرها من المصاريف الصناعية الضرورية للإنتاج ولكنها لاتدخل مباشرة في صناعة السلعة.

٥-مصاريف البيع والتسويق والمصاريف الإدارية.

مراكز التكاليف في قطاع صناعة النسيج والخياطة:

يعد كل قسم في مصانع النسيج وخياطة الملابس مركزا" للتكلفة، ويمكن تحديد هذه الأقسام، بشكل عام، بالشكل التالي:

١- أقسام الحياكة وانتاج وتصنيع جميع أنواع الخيوط

٢-أقسام التفصيل

٣-أقسام الخياطة والحياكة والتطريز

٤-أقسام إنتاج أكياس التعبئة من مادة البولي بروبلين وانتاج رولات أسطوانية من مادة البولي اثيلين.

وحدات التكاليف:

تختلف وحدات التكاليف في صناعة النسيج والخياطة وفقا" لطبيعة المنتج وحجمه. ولذلك فإن وحدة التكاليف في صناعة النسيج هي غالبا" "طول قماش"، أي عدد أمتار معينة ضمن قطعة قماش يصل طولها لبعض أنواع الأقمشة ١٠٠ متر ولبعضها ٥٠ مترا" وقد تكون أطول أو اقصر وفقا" لنوع القماش المنتج أو سعره أحيانا" أو حجم الطلب عليه ، وذلك لشركات النسيج. أما بالنسبة لشركات الخياطة فإنها غالبا" تمثل بدزينة من المنتج لبعض المنتجات وعلى أساس القطعة الواحدة لبعضها الأخر كما في صناعة البدلات الرجالية، والتي يمكن لها ،هي الأخرى ، أن تسعر على أساس المجموعة أو الدزينة عندما يكون الإنتاج أو البيع كبيرا".

استمارة الاستقصاء*:

تم الحصول على البيانات الضرورية للدراسة عن طريق الزيارات الميدانية وتوزيع استمارات الاستقصاء ومناقشة محتوياتها ومضامينها مع إدارات الشركات المعنية. ورغم تعذر الحصول على جميع الاستمارات الموزعة، إلا أن الجزء الذي تم الحصول عليه يمكن الاعتماد عليه في التوصل إلى نتائج الدراسة.فقد تم جمع ٢٠ استمارة من مجموع ٢٥ استمارة تم توزيعها لهذا الغرض.ومن أجل الحصول على المعلومات الضرورية لغرض البحث وبهدف أن تكون الإجابة واضحة فقد نظمت قائمة استقصاء مبسطة في محاور أسئلتها وفي طبيعة وعدد هذه الأسئلة. ولذلك، فقد تضمنت القائمة خمسة أسئلة صممت لتكون قريبة من أهداف البحث. ويوضح الملحق رقم (١) هذه القائمة.

---

* صمم الباحثون استمارة الاستقصاء بالتعاون مع مسؤولي بعض المنشآت التي مثلت عينة الدراسة، ووضعت معظم أسئلتها بالشكل الذي يمكنهم من الإجابة عليها.

وقد تم ترتيب بعض البنود الأساسية في الاستمارة بالشكل الذي أعطيت فيه الدرجة(٤) للبند رقم (٤) والدرجة (٣) للبند رقم (٣) وهكذا لبقية البنود بالشكل الذي تتناسب فيه الدرجة المعطاة لكل بند مع أهمية البند.

وبما أن عدد استمارات الاستقصاء التي تم تحصيلها هو (٢٠) استمارة، فإن أعلى درجة يمكن تحصيلها سيكون (٨٠) ،أي، (٢٠ x ٤) . لذلك فإن النسبة المئوية لكل بند ستكون محتسبة على أساس (٨٠). وفي الصفحات التالية تحليل لاستمارة الاستقصاء والمعلومات التي تم تحصيلها ومدلولات نتائجها.

السؤال الأول:ما هي العوامل التي تعتقدون أنها مؤثرة فعلا" في قراراتكم لتسعير المنتجات في منشآتكم؟

وقد جاءت الإجابة من الشركات عينة الدراسة بالشكل الذي يوضحه الجدول رقم(١).

جدول رقم(١)

العوامل التي تحكم قرارات التسعير في منشآت النسيج والملابس

البيان	الدرجة من ٨٠	النسبة إلي درجة ٨٠
١- أهداف المنشأة	٥٩	%٧٣ , ٧٥
٢-حالة العرض والطلب في السوق	٢٤	% ٣٠
٣-تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج	٧٥	% ٩٣ , ٧٥
٤-مستوى الإقبال على السلعة	٤٢	% ٥٢ , ٥

وتشير نتائج الإجابة التي يوضحها الجدول رقم (١) إلى أن أكثر العوامل المؤثرة في قرارات التسعير ، من وجهة نظر الشركات عينة الدراسة هو تكلفة

إنتاج الوحدة الواحدة من المنتج، حيث شكل ما نسبته ٩٤ % تقريبا". ذلك أن هذا العامل يمثل قلقا" مستمرا" لمسؤولي الشركات. إن استرداد كامل التكلفة التي أنفقت على المنتج تمثل غالبا" هدفا مهما للكثير من الشركات، وتخشى الكثير منها التعامل مع عملية التسعير على أساس استراتيجيات طويلة الأجل لاسترداد التكلفة، وتسعى غالبيتها إلى أن يكون سعر البيع بأعلى من التكلفة خشية التعثر ولغرض تحقيق عوائد عاجلة على رؤوس أموالها المستثمرة.

كما يلاحظ أن هدف الشركة، كأحد العوامل المهمة والمؤثرة في قرارات التسعير، قد جاء في المرتبة الثانية وشكل ما نسبته ٧٤ % تقريبا". وتعد هذه الأهمية حالة طبيعية ، ذلك أن غالبية الشركات تسعى لتحقيق أهدافها في تعظيم الربحية . كما أن هذه الأهمية تنبع أيضا" من أهمية العامل الأول الذي أشار الى رغبة الشركات في تغطية التكلفة الكلية بهدف السعي لتحقيق اكبر عائد ممكن. أما العاملان الآخران وهما درجة إقبال المستهلك على السلعة وحالة التوازن بين العرض والطلب فقد احتلا المرتبتين الثالثة والرابعة على التوالي ، ذلك أن أسواق المملكة الأردنية الهاشمية تتميز بحالة مناسبة من المنافسة ،كما أن استيعاب السوق للإنتاج المحلي يعد جيدا.

السؤال الثاني: ما هو المتطلب الأساس الذي ينبغي أخذه بالاعتبار عند تحديد الأسعار في منشأتكم؟

وكانت الإجابة على هذا السؤال بالشكل الذي يوضحه الجدول رقم (٢).

جـــدول رقم (٢)

المتطلب الأساس لعملية التسعير

البيان	العـــــدد	النســـــبة
١- تحقيق صافي ربح معين	٥	٢٥ %
٢-تغطية التكاليف الكلية للمنتج	١١	٥٥ %
٣-تحقيق هامش مساهمة معين	٣	١٥ %
٤-تغطية التكاليف المتغيرة للمنتج	١	٥ %
المجمـــــــوع	٢٠	١٠٠ %

ويلاحظ هنا أن السؤال الثاني جاء ليوفر تفاصيل أكثر عـــن الأهـداف المتوخاة من السؤال الأول. حيث يلاحظ أن المتطلبات التي أشار إليها الســؤال الثاني تتعلق بالعاملين الرئيسين اللذين حظيا بالأولوية عند مناقشة الســؤال الأول وهما تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة (العامل رقم ٣)، وأهـــداف المنشـــأة (العـــامل رقم١). وصممت المتطلبات المتعلقة بالسؤال الثاني على هذا الأســـاس لتوفـــر معلومات عما إذا كانت الشركة التي تسعى لتغطية تكاليف المنتج تسعى لتغطيـــة التكاليف الكلية(الفقرة ٢ من السؤال ٢)، أم أنها تكتفي بتغطية التكاليف المتغـيرة (الفقرة ٤ من السؤال ٢) فحسب. وبالتالي ، فهل أن الشركة تسعى إلى تحقيـــق صافي ربح مؤكد وهو متطلب مرتبط بالمتطلب اللاحق له(تغطيـــــة التكـــاليف الكلية)، أم أنها تسعى لتحقيق هامش مساهمة معيـــن (وهـــو متطلـــب مرتبـــط بالمتطلب اللاحق له وهو تغطية التكاليف المتغيرة). وقد جاءت النتائج مؤيدة لنتائج السؤال الأول حيث أوضحت النسبة الأكبر من العينـــة(٥٥ %) أنـــها تعتقد أن تغطية التكاليف الكلية للمنتج يمثل المتطلب الأساس عند اتخاذ قـــرار بتسعير منتج معين. وهذه النتيجة تؤيد ماتم التوصل إليه من استنتاج حول السؤال الأول عن العوامل التي تؤخذ بالاعتبار عند صياغة قـــرارات التســعير حيـــث

أعطيت الأولوية لتغطية التكلفة الكلية للمنتج، وهو مايفسر قلق الكثير من الشركات وخوفها من التعثر عند عدم تغطية التكاليف الكلية. كما يلاحظ من الجدول أن بعض الشركات تعطي أهمية معينة لمتطلب تحقيق صافي ربح مؤكد، وذلك بعد تغطية التكاليف الكلية، وهي نسبة لابأس بها حيث شكلت ٢٥ % من العينة وتنسجم مع الرغبة بتغطية التكاليف الكلية للمنتج. بينما يلاحظ أن متطلب تحقيق هامش مساهمة مؤكد لم يحظ إلا بنسبة ١٥ % من العينة ، وذلك بسبب ارتباطه بتغطية التكاليف المتغيرة للمنتج والتي لاحظنا أنها لم تحظ بتأييد عال من العينة.

ومن الملاحظ أن المتطلب الرابع والخاص بتغطية التكاليف المتغيرة للمنتج لم يحظ بأي اهتمام من العينة وحصل على موافقة ضئيلة بشكل ملفت للنظر. وبقدر مايعكس ذلك حالة القلق والخوف من التعثر الذي قد تواجهه الشركة في ظل الظروف التي تعيشها السوق الوطنية واحتمالات التغير في إمكانية الطلب لدى المستهلك، فان ذلك يؤكد جانبين آخرين هما الرغبة في تحقيق أعلى عائد ممكن وبشكل عاجل، كما انه يعكس عدم وعي الكثير من الشركات لأهمية التسعير على أساس التكلفة الحدية ، وما يمكن أن يوفره ذلك من فرص لزيادة المبيعات وزيادة حصة الشركة في السوق.

السؤال الثالث: ما أولويات العناصر التي تؤثر في تكلفة المنتج؟

يهدف السؤال الثالث إلى معرفة أي من عناصر التكاليف تعد الأكثر تأثيرا" في تكلفة المنتج من بين عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة . وجاءت الإجابات بالشكل الذي يوضحه الجدول رقم (٣).

جـــــــدول رقم (٣)

عناصر الإنتاج المؤثرة في تكلفة الإنتاج

البيان	الدرجة من ٨٠	النسبة إلى درجة ٨٠
١- المـــواد الأولية	٦٨	٨٥ %
٢- الأجـــور الصناعية	٤٠	٥٠ %
٣-التكاليف الصناعية غير المباشرة	٦٠	٧٥ %
٤-التكاليف التسويقية والإدارية	٣٢	٤٠ %

تشير المعلومات التي يؤشرها الجدول إلى أن اكـــثر عنـــاصر الإنتـــاج تأثيرا" في التكلفة (أي أكبرها حجما") هي المواد الأولية . ويعـــود ســـبب ذلـــك أساسا" إلى أن صناعة النسيج تعتمد أساسا" على المواد الخام (الأنسجة) ، وقـــد أشرت هذه النسبة ٨٥ %. وجاءت التكاليف الصناعية غير المباشرة في الأهميـة الثانية حيث أشرت ٧٥ %، بينما حلت تكلفة الأجور في المرتبة الثالثـــة حيـث أشرت٥٠ % . وهو ما يؤشر تواضع تكلفة الأجور مقارنة بتكلفتي المواد الخـام والتكاليف الصناعية غير المباشرة. إلا أن مناقشة الموضوع مع مسؤولي الشركة بينت حقيقة أن تكلفة الأجور قد ترتفع بشكل قد يفوق نسبة ما تحتله التكـــاليف الصناعية غير المباشرة في حالة الصناعات النسيجية التـــي تســـتوجب أعمـــال حياكة كبيرة ، وخاصة في بعض أنواع المنتجات.

كما يؤشر الجدول على مدى الأهمية التي تحتلها التكـــاليف التســـويقية والإدارية والتي حصلت على نسبة ٤٠% ، وهي تمثل نسبة عالية ضمن تكلفـــة الإنتاج، خاصة في حالة الصناعات النسيجية، وهي قد تعطي مؤشرا" عن بعـض حالات عدم الكفاءة أو الضياع.

السؤال الرابع: إلى أي مدى تستخدم صناعة النسيج التكاليف المعيارية في التسعير؟

يستخدم السعر المعياري في بعض الصناعات وخاصة في حالات استقرار العرض والطلب وتكاليف عناصر الإنتاج. وهذا النوع من التسعير يساعد كثيرا" في قياس الكفاءة ومدى فاعلية قرارات التسعير. ويهدف السؤال الرابع إلى معرفة مدى استخدام الصناعات النسيجية في الأردن لهذا النوع من التسعير . ويؤشر الجدول رقم (٤) النتائج التي تم التوصل إليها.

جدول رقم (٤)

مدى استخدام التكاليف المعيارية في التسعير

البيان	العدد	النسبة
١-تستخدم دائما"	صفر	٠ %
٢-تستخدم في الكثير من الحالات	١ %	٥ %
٣-تستخدم في حالات نادرة	٤ %	٢٠ %
٤- لاتستخدم أبدا"	١٥	٧٥ %
المجموع	٢٠	١٠٠ %

تعكس معلومات الجدول أعلاه حقيقة عدم الاهتمام الواضح بالتكاليف المعيارية لأغراض التسعير، حيث اشرت نسبة ٧٥ % من العينة أن هذه التكاليف لاتستخدم أبدا" في أغراض التسعير، بينما تراوحت للحالات الأخرى بين ٠ % -٢٠ % هي نسب قليلة مقارنة بالنسبة الأولى. ووجود هذه النسبة القليلة لحالات عدم الاستخدام إنما يعكس نوعا" من المحاولات البسيطة لبعض الشركات في استيعاب بعض جوانب التطور في محاسبة التكاليف وفي أساليب التسعير، إضافة إلى انه يعكس حقيقة وجود بعض المحاسبين من خريجي الجامعات في الوظائف المحاسبية في بعض الشركات والذين يسعون إلى تطبيق بعض ما تعلموه في دراستهم الجامعية في الشركات التي يعملون بها . وفيما عدا

ذلك ، فان الدراسة لم تكشف أي توجه فعلي لاستخدام التكاليف المعيارية في قرارات التسعير.

السؤال الخامس: ما مستوى ونوع الإدارات المسؤولة عن اتخاذ قرارات التسعير؟

يهدف السؤال الخامس إلى معرفة مدى أهمية قرارات التسعير في قطاع النسيج الأردني من خلال معرفة مستوى ونوع الإدارات المسؤولة عن اتخاذها.ويوضح الجدول رقم (٥) المعلومات التي تم الحصول عليها من عينة البحث.

جدول رقم (٥)

مستوى الإدارات المسؤولة عن اتخاذ قرارات التسعير

البيان	العدد	النسبة
١-الإدارة العليا	١٥	٧٥ %
٢-إدارة الإنتاج	٣	١٥ %
٣-إدارة المبيعات	١	٥ %
٤-الإدارة المالية	١	٥ %
المجموع	٢٠	١٠٠ %

توضح المعلومات المستحصلة من السؤال الخامس أن الإدارة العليا في معظم الشركات تعد هي المسؤولة عن اتخاذ قرارات التسعير حيث أشرت مانسبته ٧٥ % من العينة ذلك. وقد لوحظ آن الشركات التي أشرت أن إدارة الإنتاج هي المسؤولة عن اتخاذ قرارات التسعير هي غالبا" الشركات الصغيرة التي يعمل بعض مالكيها، والذين يمثلون الإدارة العليا ، في وظائف تنفيذية كإدارة الإنتاج أو يكونون مسؤولين مباشرة عن الإدارة المالية. ولذلك فإن النتيجة النهائية تؤشر حقيقة أن قرارات التسعير هي غالبا" من اهتمامات الإدارة العليا والتي كثيرا" ما تستخدم خبرتها الذاتية في التسعير، الأمر الذي يفسر لماذا ابتعد

الكثير من هذه الشركات عن اعتماد الأساليب العلمية في التسعير. إلا أن ذلك لا يمنع من قيام الإدارات العليا ، وخاصة في الشركات الكبيرة، من الاستعانة بالإدارات التنفيذية الأدنى وخاصة إدارة المبيعات وإدارة الإنتاج والإدارة المالية. وتبرز هذه الاستعانة عادة في الحالات التي يصعب فيها اتخاذ قرار سهل وسريع بشأن عملية التسعير بسبب الظروف الاقتصادية المحيطة بالشركة، أو بسبب التغير المستمر في تكاليف الإنتاج، الأمر الذي يجعل تكلفة المنتج عرضة للتذبذب.

خلاصة:يتضح من المعلومات التي أوردتها الجداول من (١-٥) مايلي:

١-أن اكثر العوامل تأثيرا" في قرارات التسعير في شركات النسيج والملابس الأردنية هي تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج تليها أهداف الشركة كأحد العوامل المؤثرة في القرارات المذكورة.

٢-أن تغطية التكاليف الكلية للمنتج ثم تحقيق صافي ربح معين تعد الأهداف الأساسية لعملية التسعير.

٣-أن المواد الأولية تليها التكاليف الصناعية غير المباشرة تعد أكثر عناصر الإنتاج تأثيرا" في تكلفة المنتج من وجهة نظر مسئولي الشركات المذكورة.

٤-أن غالبية الشركات لاتستخدم التكاليف المعيارية في عملية التسعير ، وأن القلة تستخدمها وبشكل غير منتظم.

٥-أن الإدارات العليا هي الجهة المسئولة أساسا" عن عملية التسعير واتخاذ قراراتها .وعلى الرغم من أن هذه القرارات تعد من القرارات الإستراتيجية ، لذا فإن من المنطقي أن تكون من مسؤولية الإدارة العليا ، إلا أن من الضروري، أيضا"، لضمان نجاحها وفاعليتها، أن تسهم فيها الإدارات التنفيذية في الشركة، وهو ما لم يتضح من خلال البحث ، حيث كانت نسبة الآراء حول هذه المشاركة ضئيلة مقارنة بالحالة مع الإدارات العليا.

المبحث الثاني

المعلومات المحاسبية وبدائل التسعير

في الشركة الوطنية للصناعات النسيجية والبلاستيكية

اهتم المبحث الأول من هذا الفصل بمناقشة المعلومات المستحصلة عن طريق الاستقصاء حول فرضيات البحث الثلاث الأولى. وفي المبحث الثاني تجري دراسة حالة ميدانية يتم من خلالها عرض الأساليب الثلاثة الأساسية التي توفرها محاسبة التكاليف لعملية التسعير ، وهي أسلوب التكلفة الكلية وأسلوب التكلفة الحدية وأسلوب نسبة الإضافة، وذلك بهدف المقارنة بينها وبيان مضامينها لعملية التسعير ومجالات تطبيق كل منها.

ومن أجل تحقيق الهدف المذكور فقد وقع الاختيار على إحدى الشركات الأردنية المتخصصة بصناعة الأنسجة والملابس ، وهي الشركة الوطنية للصناعات النسيجية والبلاستيكية _ شركة مساهمة محدودة. وتختص الشركة بإنتاج الملابس الولادية والنسائية المختلفة المصنوعة من خيوط الأكريلك. ولغرض اختبار فرضية البحث الرابعة، فقد تم اختيار ثلاثة منتجات (أنواع) من الملابس التي تنتجها الشركة وهي الثوب الولادي قياس (١٣) وبلوزات قياس (١٢) والثوب البناتي الطويل (مكسي) قياس (٢٦) ، مع ملاحظة أن للشركة أقساما" إنتاجية أخرى تختص بإنتاج المواد الخام من الأنسجة المختلفة لم تدخل أنشطتها ضمن إطار الدراسة الحالية*.

جرت دراسة الطريقة التي يتم بموجبها تسعير المنتجات الثلاثه أعلاه من قبل قسم المنسوجات في الشركة، حيث يشير الواقع الحالي إلى أن حجم

---

* تم الاستعانة لأغراض الدراسة بجميع سجلات الإنتاج والسجلات المالية والمحاسبية المتوفرة للشركة إضافة إلى مقابلة بعض العاملين فيها من فنيين وإداريين ومسؤولي الجهاز المحاسبي في الشركة

الاستفادة.من المعلومات المحاسبية في عملية التسعير يعتمد كليا" على المعلومات الخاصة بالتكلفة الكلية والإضافات اللاحقة لها، كهامش ربح معين وفقا" لسياسة الشركة . وقد ترفع الأسعار عند حدوث أي تغيير في تكلفة المواد المكونة للمنتج، أو بسبب الظروف الاقتصادية السائدة، مما قد يؤدي إلى تذبذب الاسعار، الأمر الذي ينعكس على سلوك المستهلك ،وحجم الطلب، وهامش المساهمة المتوقع.

وتوضح الخطة الإنتاجية والمالية لقسم المنسوجات في الشركة عينة الدراسة لعام ١٩٩٨، التي تظهرها الموازنة التخطيطية المعروضة في الجدول رقم (١) توقعات الشركة لحجم المبيعات، ومعدلات العائد على رأس المال، والربح المستهدف ، والمساهمة الكلية المستهدفة من نشاطات القسم للسنة المذكورة.

جـــدول رقـــم (٦)

موازنـــة المبيعات لقســـم المنسوجات في الشركة عينة الدراســـة

المبيعات المخططة بالقيمة ٢٤١٦٠٩٣ دينار

رأس المال المتوقع إستخدامه في الموجودات الثابتة (بالتكلفة الحالية) ١٤٨٤٠٠٠ =

معدل العائد المستهدف على راس المال المتوقع استخدامه ٢٠ %

الربح المســـــــتهدف ٢٩٦٨٠٠ =

التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة ٢٦٠٧٦٠ =

$$\text{الإضافة على التكلفة الكلية} = \frac{\text{الربح المستهدف}}{\text{التكلفة الكلية}} \times ١٠٠ = \frac{٢٩٦٨٠٠}{٢٤١٦٠٩٣ - ٢٩٦٨٠٠} \times ١٠٠ = ١٤ \%$$

$$\text{الإضافة على التكلفة المتغيرة} = \frac{\text{المساهمة الكلية المطلوبة*١}}{\text{مجموع التكلفة المتغيرة* ٢}} \times ١٠٠ = \frac{٥٥٧٥٦٠}{١٨٥٨٥٣٣} \times ١٠٠ = ٣٠ \%$$

---

*١: المساهمة الكلية المطلوبة= الربح المستهدف + التكاليف الثابتة

= ٢٩٦٨٠٠ – ٢٦٠٧٦٠ = ٥٥٧٥٦٠ دينار

*٢ :مجموع التكلفة المتغيرة= ٢٤١٦٠٩٣ – ٥٥٧٥٦٠ = ١٨٥٨٥٣٣ دينار

وقد استخدمت النسب١٤ % و ٣٠ % المستخلصة من العمليات الحسابية التي أوضحتها الموازنة المتقدمة للإضافة على التكلفة الكلية والتكلفـــة المتغـــيرة على التوالي لكل منتج لغرض تحـــديد سعر البيـــع وكمـــا هـــو موضـــح فـــي الجـــــدول رقــم (٧).

ويوضح الجدول رقم (٧)، الكيفية التي يمكن بواسطتها الاستفادة من المعلومات المحاسبية بشكل يوفر بدائل نافعة لصانع القرار في عملية التسعير، وإمكانيات الاختيار التي يمكن اعتمادها وفقا" لطبيعة الظروف التي يمر بها المشروع من حيث المنافسة وحجم العرض والطلب للمنتج والكميات المتوقع بيعها والحصة السوقية للشركة. كما يوضح الجدول كيفية احتساب أسعار البيع على أساس التكلفة.

جدول رقم (٧)

الاساليب الممكنة لاحتساب أسعار بيع المنتجات في قسم المنسوجات على أساس التكلفة

التفاصيل/دزينة	جرسيه ولادي قياس (١٢)		بلوزات قياس (١٢)		مكسي قياس (٢٦)	
	التكلفةالكلية	التكلفةالمتغيرة	التكلفةالكلية	التكلفةالمتغيرة	التكلفة الكلية	التكلفةالمتغيرة
الخيوط المستخدمة لكل دزينةمنالمنتجات:	كيلو	كيلو	كيلو	كيلو	كيلو	كيلو
الوزن	٤,٢٣٠		٣,٢٤٠		٧,٤٤٠	
الضياع	-,٢٧٠		-,٢١٠		-,٤٦٠	
	٤,٥٠٠		٣,٤٥٠		٧,٩٠٠	
الكلفة للدرزن :	دينار	دينار	دينار	دينار	دينار	دينار
كلفة الخيط	١,٧٠٠		٣,٧٩٥		١٢,٢٤٥	
سحب الخيط والعينات	-.٢٠٠	٧,٠٠٠	-.١٠٠	٣,٨٩٥	-.١٠٠	١٢,٣٤٥
كلفة استخدام الابر		-,٢٠٠		-,٢٠٠		-,٢٠٠
الازرار	-.٣٥٠		-.١٥٠		-.٢٥٠	
خياطة الياقة والشرائط	٢.-		٢.-		٢.-	
البلاستيك	٢,٤٠٠	٤,٧٥٠	-.-	٢,١٥٠	-.-	٢,٢٥٠
الحقائب والاكياس		-,٢٠٠		-,١٠٠		-,٥٠٠
تكلفة العمل :						
الحياكة	-,٧٥٠		-.١٠٠		٣.-	
الاضافة عن العمل	٢,٢٥٠		١,٣٥٠		٢,٧٠٠	
	٣,٠٠٠		١,٩٥٠		٥,٧٠٠	
مكافآت العمل الاضافي (٢٥% من الاضافة عن العمل)	(%٢٥)-.٧٥٠.	٣,٧٥٠.	(%٢٥)-,٤٩٠	٢,٤٤٠	(%١٢)-.٦٨٥ ——	٦,٣٨٥
التعبئة والتغليف	——	-.١٠٠	——	-.١٠٠	——	-,١٠٠
	١٥,٥٠٠	١٦,٠٠٠	٨,٤٨٥	٨,٨٨٥	٢٠,٩٨٠	٢١,٧٨٠
التكاليف غير المباشرة (نسبة من تكلفة العمل)	(%١٢٠)٤,٥٠٠		(%١٢٠)٢,٩٢٨		(%١٣٥)٨,٦٢٠	
	٢٠,٠٠٠		١١,٤١٣		٢٩,٦٠٠	
خصم العمولة٥%	١,٠٠٠	-,٨٠٠	-.٥٧٠	-.٤٤٥	١,٤٨٠	١,٠٩٠
	٢١,٠٠٠	١٦,٨٠٠	١١,٩٨٣	٩,٣٣٠	٣١,٠٨٠	٢٢,٨٧٠
التكلفة الكلية+١٤%(اضافة)	٢,٩٤٠		١,٦٧٧		٤,٣٥٠	
التكلفة المتغيرة +٣٠% (اضافة)		٥,٠٤٠		٢,٨٠٠		٦,٨٦٠
المجموع	٢٣,٩٤٠	٢١,٨٤٠	١٣,٦٦٠	١٢,١٣٠	٣٥,٤٣٠	٢٩,٧٣٠
التكلفة المتغيرة +(٣× الاضافة عن العمل)*.	٢٣,٥٥٠		١٣,٣٨٠		٣٠,٩٧٠	

• : النوع الاول = ١٦,٨٠٠ + (٣ × ٢,٢٥٠) = ٢٣,٥٥٠ دينار

النوع الثاني = ٩,٣٣٠ + (٣ × ١,٣٥٠) = ١٣,٣٨٠ دينار

النوع الثالث = ٢٢,٨٧٠ = (٣ × ٢,٧٠٠) = ٣٠,٩٧٠ دينار

للمنتجات الثلاثة، وذلك باستخدام الأساليب الثلاثة للتسعير المشار إليها آنفا"ولكل من المنتجات المذكورة، آخذين في الاعتبار مايلي:

-إن وزن خيوط الغزل لكل دزينة من الثياب (١٢ قطعة) قد تم تحديده على أساس الكميات المعيارية الموضوعة من قبل الشركة للإنتاج واضيف إليها نسبة ثابتة عوضا" عن التلف والضياع.

-احتسبت تكلفة الخيوط المستخدمة في الإنتاج بضرب أوزان الخيوط بالتكلفة المعيارية للكيلو الموضوعة من قبل الشركة بناء" على خبرتها السابقة والأسعار السائدة .

-حددت تكاليف استخدام الابر في الإنتاج على أساس الخبرة السابقة للإدارة ، كما حملت تكاليف استخدام الزركشات المضافة للملابس بالتكلفة المعيارية المستخدمة خلال الفترة السابقة.

-حددت المسموحات عن طريق ضرب كميات الإنتاج بمعدلات الضياع المسموح بها. أما إذا حدثت زيادة في معدلات الوقت أو معدلات الأجر للقطعة في قسم معين، لاحقا" لآخر عملية تحديد للسعر المعياري، فإن مسموحات مستقلة تتم إضافتها لغرض تحديد الزيادات الحاصلة .

-تضاف التكاليف الصناعية غير المباشرة عن طريق ضرب تكلفة العمل الكلية بمعدل التحميل للتكاليف الصناعية غير المباشرة للمعمل الذي يقوم بصنع البدلة في حالة استخدام أكثر من معدل تحميل واحد . وتتم الإضافة على افتراض أن التكاليف الصناعية غير المباشرة تحمل على أساس نسبة من تكاليف

العمل، وهو الأساس الأكثر استخداما" في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة.

إن مجموع العمودين في الجدول المذكور يمثل أسلوب التسعير على أساس التكلفة الكلية للعمود الأول والتكلفة المتغيرة للعمود الثاني ولكل منتج من المنتجات الثلاثة. ومثال على ذلك، يشير العمود الأول من تسعير البلوزات الجرسيه ولادي قياس (١٣) إلى أن التسعير بالتكلفة الكلية كان (٢١, ٠٠٠) دينار والمتغيرة بسعر (١٦, ٨٠٠) دينار. وبعد إضافة النسب المحددة بموجب موازنة الإضافات الموضحة في الجدول رقم (١) لأغراض التسعير اصبح (٢٣, ٩٤٠) دينارا و (٢١ , ٨٤٠)دينار على التوالي وللمنتج الثاني (١٣, ٦٦٠) دينارا و (١٢،١٣٠) دينارا على التوالي وهكذا للمنتج الثالث.

أما أسلوب التسعير الثالث (آخر الجدول) فقد تم إضافة (٣) أمثال تكلفة العمل المباشر إلى التكلفة المتغيرة وكانت التكلفة للمنتج الأول هي (٢٣, ٥٥٠) دينارا وللمنتج الثاني و (١٣, ٣٨٠)دينارا وللمنتج الثالث هي (٣٠،٩٧٠)دينارا. ويمكن استخدام هذا الأسلوب بشكل خاص عندما تكون هنالك اختلافات واضحة في حجم المنتج عن الحجم المخطط، الأمر الذي قد يجعل معدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة المحتسبة على أساس الحجم المخطط معدلات غير موضوعية.

ويلاحظ في الجدول (٧) أن تكاليف الإبر و الحقائب و ا لأكياس والتعبئة و التغليف قد أضيفت الى عمود التكاليف المتغيرة باعتبارها تكاليف صناعية أو تسويقية غير مباشرة متغيرة، لكنها لم تضف إلى عمود التكاليف الكلية لأنها دخلت ضمنا مع التكاليف غير المباشرة (الثابتة والمتغيرة) التي حملت ضمن عمود التكلفة الكلية بمعدلات (١٢٠%), (١٢٠ %) ,(١٣٥ %) على التوالي.

التحليل والنتائج :

إن دراسة طبيعة وواقع النشاط الذي تمارسه الشركة عينة الدراسة تشير إلى أن العامل الذي يمكن أن يقيد إمكانيتها في زيادة الطاقة الإنتاجية لإنتاج الملابس هو التكلفة المضافة عن العمل. كما أن الطاقة الإنتاجية الحالية للعمل تستلزم زيادة من تكلفة العمل مقدارها (١٨٥٨٥٠, ٠٠٠) دينارا، وهي عبارة عن حاصل ضرب الإضافات عن العمل لكل منتج في حجم الإنتاج المخطط من ذلك المنتج. ولتحقيق هامش المساهمة البالغ (٥٥٧٥٦٠ , ٠٠٠) دينارا المخطط من قبل الشركة لابد من الحصول على حوالي ثلاثة دنانير كهامش مساهمة عن كل دينار واحد يصرف عن تكلفة العمل المباشر، أي (٥٥٧٥٦٠ / ١٨٥٨٥٠). لذلك فان القاعدة التي بني عليها أسلوب التسعير الثالث (المبين في الحقل الأخير من الجدول رقم (٧)) كان بأخذ التكلفة المتغيرة زائدا (٣) مرات التكلفة المضافة عن تكلفة العمل .

ويشير الجدول رقم (٧) إلى أن بإمكان الأجهزة المحاسبية تقديم النصيحة للشركة للبيع بأعلى الأسعار للمنتجات الثلاثة، أي باستخدام أسلوب التكلفة الكلية وذلك لأخذ أسوأ الاحتمالات بنظر الاعتبار وهو الأسلوب الذي تتبناه الشركات عينة الدراسة. إلا أن الأخذ بأعلى الأسعار قد لايكون ممكنا دائما الأمر الذي سيضطر الشركة الى تخفيضها. وقد يصل هذا التخفيض أحيانا" إلى أدنى حد والذي قد يكون أقل حتى من السعر المعلن للمنتج، مع مراعاة ضرورة تغطية التكاليف المتغيرة للمنتج لأن البيع بأقل منها قد يعرض الشركة إلى خسائر يصعب مواجهتها.لذلك فإنه يمكن للمحاسب و الأجهزة المحاسبية، في مثل هذه الحالة، تقديم معلومات، بالتعاون مع قسم المبيعات، توضح جوانب مهمة، مثل المبيعات التي تمت بسعر أقل من التكلفة الكلية، والمبيعات التي تمت بأسعار مابين التكلفة الكلية وأقل سعر مرغوب فيه، والمبيعات التي تمت بسعر أقل من السعر المرغوب فيه والمبني على أساس نسبة مضافة إلى أساس تكلفة

العمل، والسعر المبني على أساس التكلفة المتغيرة، وكذلك المبيعات التي تمت بسعر أعلى من السعر المرغوب فيه.

إن مراجعة الجدول رقم (٧) والمعلومات والبدائل التي وفرها يدعم ، بلا شك ، سياسة التسعير . ذلك أن المعلومات المحاسبية الإضافية، والمتمثلة بأسلوب التسعير على أساس التكلفة الحدية وعلى أساس نسبة الإضافة سواء على أساس العمل او على أي أساس آخر قد تجده الشركة مناسبا" وفقا" للحالة التي تمر بها، والتي شكلت بدائل عملية ممكنة لصانع القرار، خاصة في حالة عجز أسلوب التكلفة الكلية عن تقديم الفائدة المطلوبة، قد وفرت إطارا جيدا للتسعير ضمن احتمالات مختلفة. فقد استخدمت معدلات منفصلة لتحميل التكاليف غير المباشرة لكل منتج (أو كل قسم من أقسام العمل إذا ماكان كل منتج يتم تقديمه من قبل قسم مستقل في الشركة) حتى ولو كان هناك معملان متشابهان في طبيعة النشاط. فقد تم استخدام معدل (١٢٠%) للمنتج الأول (القسم الأول) و(١٢٠%) للثاني و(١٣٥%) للثالث.وهذه الاختلافات في معدلات التحميل تمكن من مراجعة وتعديل كل معدل على حدة، وفقا لطبيعة النشاط والمتغيرات المؤثرة فيه.

كما يلاحظ من الجدول (٧) عنصران ضمن نشاط الحياكة للشركة هما كثافة رأس المال وكثافة العمالة . لذلك فان المعلومات بالجدول تشير إلى أن معدل تكلفة عمل الحياكة يختلف بشكل كبير بين المنتجات الثلاثة. ويفترض في مثل هذه الحالة أن تكون هناك معدلات تحميل مختلفة للتكاليف غير المباشرة لكل عملية، أي وجود معدل خاص لعملية الحياكة ومعدل آخر لتكلفة العمل المباشر.
من خلال معطيات الجدول (٧) قد تستخدم الإدارة السعر المبني على التكلفة الكلية، وهو ما يحدث في الشركات عينة الدراسة . إلا أن هذا الأسلوب للتسعير يفشل في مواجهة أي حساب سليم للعلاقة بين السعر والطلب. فمثلا" إن الإدارة قد تكون راغبة في بيع دزينة الثوب المكسي مثلا بأقل من (٤٣٠ ر ٣٥) دينار

عندما تجد أدلة كافية على أن بإمكانها البيع بأكثر من السعر المذكور. كمـا قـد يقتنع مدير المبيعات مثلا بالبيع بسعر (٤٠) دينارا للدزينة , وبذلـك تسـتطيع الشركة تحقيق هامش مساهمة حدية مقداره (٥٦٠ ر٢٠٥) دينارا عن بيع (١٢) دزينة أي (X١٢ (٤٠)-٨٧٠ ر٢٢)) دينارا ، إلا أنه سيكون في مثـل هـذه الحالة قد اغفل حقيقة أن تخفيض السعر قليلا عن التكلفة الكلية قد يقود إلى بيع كمية اكبر بكثير, وتوفير هامش مساهمة أعلى مما حققه البيع بسعر عال. علـى سبيل المثال، أن بيع (٥٠) دزينة بسعر (٣٢) دينارا للدزينة سوف يوفر للشركة هامش مساهمة مقـداره(٠٠ ٥ر٤٥٦) دينـار أي (X٥٠ (٣٢) -٨٧٠ر٢)) . وبذلك تسهم بدائل التسعير التي توفرها المعلومات المحاسبية في صياغة سياسـة فاعلة للتسعير قادرة على مواجهة احتمالات التغير في عناصر التكـاليف التـي تتكبدها الشركة في عملياتها التشغيلية من جهة، وكذلك التغير في العوامل البيئيـة المحيطة بالشركة وسياستها البيعية وحالة التنافس التي تواجهها من جهة ثانية.

إن المقارنة بين الأساليب الثلاثه التي يوضحها الجدول رقم(٧) تشير إلي حقيقة الضعف الذي تواجهه طريقة التكلفة الكلية عندما تكون ظروف السوق غير مواتية وتكون المنافسة عالية.إن هذه الطريقة لاتوفر للإدارة دليلا" عن الكيفيـة التي يمكن بواسطتها الأخذ بالاعتبار العلاقة بين السعر والطلب، خاصة عندمـا تكون الشركة تعمل تحت الطاقة الإنتاجية المتوفرة (حالة وجود طاقة فائضـة). كما أن هذا الأسلوب لايميز بين التكاليف الإضافية والتكاليف الثابتـة، كمـا أن تخصيص التكاليف الثابتة المشتركة لمجاميع المنتج هو مقيـاس أولـي لتكلفـة الفرصة باتجاه توجيه الجهود الإدارية إلى منتج معين، ذلك أن تكاليف الفرصـة ينبغي أن تقاس ضمن إطار الربح .ولذلك، فإن البدائل الخاصة بأساليب التسعير التي يمكن للمعلومات المحاسبية توفيرها، والتي يوضحها الجـدول رقـم (٢)، توجه اهتمام الإدارة إلى العلاقة بين اقتراحاتها في التسعير التي بينـها الجـدول والأسعار الفعلية، مسلطة الضوء بذلك على تلك الأسعار التي تظهر وكأنها أقـل

في مساهمتها لأهداف الربح والعائد على رأس المال ، ولكنها تمكن الشركة من البيع بكميات أكبر وبالتالي تحقيق هامش مساهمة أكبر من حالة البيع بأسعار عالية. لذلك فإن دور المعلومات المالية والمحاسبية ينبغي أن لايقتصر على توفير القاعدة لصيا غة وتوجيه سياسة التسعير بالاعتماد على التكلفة الكلية . إذ أن هذا الأسلوب،إضافة إلى ماواجهه من سلبيات جرت الإشارة إلى بعضها، فإن التسعير بموجب هذا الأسلوب يبنى على أساس التسعير طويل الأجل، وهو ما يؤكد ضرورة أن تؤخذ بالاعتبار العوامل المؤثرة في أسعار السوق والتي تخضع لتأثيرات اقتصادية متعددة، إضافة إلى أن سعر البيع يعد أحد المتغيرات ضمن مزيج التسويق، فإذا مابنيت الأسعار على أساس التكلفة الكلية، فإن من المحتمل إهمال تقييم المتغيرات الأخرى غير المرتبطة بالسعر. لذلك فإنه يمكن القول بأن أسلوب التسعير المبني على التكلفة الكلية يمثل حالة عدم القابلية على تحديد الطلب بدقة، وأن التقديرات الأولية للطلب ستكون بناء على ذلك أكثر فائدة لصانع القرار من التقديرات المتأنية للطلب التي قد تستنفد الكثير من الجهد والتكلفة دون مردود واضح أو مضمون.

الفصل الرابع

نتائج البحث والاستنتاجات والتوصيات

يتناول الفصل الرابع تلخيصا" لنتائج البحث والاستنتاجات والتوصيات التي يمكن التوصل إليها من الدراسة الميدانية والتي يمكن أن توفر للشركات المعنية فرصة الاستفادة من نتائج البحث.

نتائج البحث:

في ضوء الدراسة الاستقصائية التي جرت لعينة من الشركات العاملة في قطاع النسيج والخياطة الأردني والتي نوقشت في المبحث الأول من الفصل الثالث فإنه يمكن استخلاص النتائج التالية:

أولا"-العوامل التي تحكم قرارات التسعير:

١-إن أهم العوامل التي تحكم قرارات التسعير هو عامل التكلفة .

٢-يعد متطلب تغطية التكاليف الكلية في شركات صناعة النسيج في الأردن أهم المتطلبات لتحديد سعر المنتج ،وهوماينسجم مع الأولويات الخاصة بالعوامل التي تحكم قرارات التسعير التي أشارت إليه الفقرة الأولى أعلاه.

ثانيا"-العناصر المؤثرة في تكلفة المنتج وبالتالي في عملية تسعيره:

أظهرت الدراسة أن عنصر المواد الأولية يعد أكثر العناصر تأثيرا" في تكلفة منتجات القطاع موضوع الدراسة . ولذلك فإن المستثمر ينظر أساسا" إلى أولوية تغطية هذا العنصر كهدف أساس من عملية التسعير ، يليه تكلفة عنصر التكاليف الصناعية غير المباشرة ، باعتباره أحد العناصر المهمة في تكاليف الإنتاج. وقد شكلت تكلفة هذين العنصرين النسبة الغالبة في تكلفة الإنتاج .

ثالثا"-مدى استخدام الأساليب العلمية في عملية التسعير:

١-أظهرت الدراسة أن الغالبية من شركات القطاع موضع الدراسة لاتستفيد من مفاهيم وتطبيقات التكاليف المعيارية في عمليات التسعير ، وهو مايقلل من إمكانية ترشيد قرارات التسعير . ذلك أن الاعتماد على أسلوب التكلفة الكلية في التسعير يحد من فرص تفعيل نظام الرقابة على عناصر التكاليف ولا يساعد في تشخيص الانحرافات التي تعد الأساس في عملية ترشيد القرارات.

٢-إن الجهة الأساسية المسيطرة على عملية التسعير واتخاذ قراراتها هي الإدارة العليا والتي تكون غالبا" بعيدة عن عمليات الإنتاج ، وخاصة في المنشآت الكبيرة، وأن إسهام الإدارات التنفيذية يعد ضعيفا" مقارنة بالإدارة العليا. وقد أوضح البحث (الجدول رقم ٥) أن هنالك فجوة كبيرة بين نسبة مساهمة الإدارات العليا في عملية التسعير (٧٥%) ونسبة مساهمة الإدارات التنفيذية الأخرى والتي لم يتجاوز مجموع نسب مشاركتها جميعا" في العملية المذكورة (٢٥ %) ، وفقا"

لمعلومات الاستبيان ، الأمر الذي يجعل العملية المذكورة تخضع ،الى حد مـــا ، إلى الاجتهاد والخبرة الذاتية ، ولذلك فإنها تكون بعيدة ،إلى حد ما، عن الأساليب العلمية.

رابعا"-المشاكل التي تواجه قطاع النسيج والخياطة:

١-ارتفاع في تكلفة المنتج وبالتالي ارتفاع في تسعير المنتجات بســـبب الرغبة في تغطية التكاليف الكلية.

٢-التذبذب النسبي في أسعار المواد، والتي تشكل الجزء الأساسي فـــي تكلفـــة المنتج الذي يعتمد أساسا" في عملية التسعير، وهو مايؤدي إلى التذبذب في أسعار المنتجات.

خامسا"-التحقق من صحـــــة الفروض:

من خلال استعراض النتائج نصل إلى استنتاج مايلي:

١-تحقق الفرض الأول للبحث بشكل كلي من خلال النتائج المؤيدة في:

أولا" : (٢) **ورابعا" : (١)**

٢-تحقق الفرض الثاني بشكل جزئي من خلال النتائج المؤيدة له في:

ثالثا" : (١) **ورابعا" : (١)**

٣-تحقق الفرض الثالث بشكل كلي من خلال النتائج المؤيدة له في:

ثالثا" : (١) و (٢) **وأولا" : (٢)**

٤-تحقق الفرض الرابع للبحث بشكل كلي من خلال نتائج التحليل المؤيدة له فـــي المبحث الثاني من الفصل الثالث .

الاســـــتنتاجات والتـــوصيـــــات

١-الاستنتاجات :

ناقشت الفصول السابقة من هذا البحث الجوانـــــب المتعلقـــة بسياســـات التسعير في المنشآت الصناعية الأردنية العاملة في قطاع النسيج والخياطة. كما تضمن الجانب الميداني استقصاء" اجري على (٢٠) منشاة مـــن أصــل (٢٥) شركة مثلت عينة البحث ، كما تضمن الجزء الثاني من الجانب الميداني تطبيقا لسياسات التسعير والبدائل الممكنة الاستخدام والتي يمكن لأنظمـــة المعلومـــات المحاسبية توفيرها.

كما أثبت البحث صحة الفرضيات التي استند إليـــها والتـــي أوضحـــها الجزء الأول من هذا الفصل، والتي يمكن تلخيصها بالتالي:

١-إن لنظم المعلومات المحاسبية دورا كبيرا يمكن أن تلعبه في عمليـــة التسعير، وأن الكثير من هذه الجوانب يمكن إدارتها من قبل الأجهزة المحاســـبية مهيئة الفرصة لإدارة الشركة أن تستخلص ماتراه مناسبا منها لصناعـــة القـــرار المناسب وفق الظرف أو طبيعة المنتج ودورة حياته الانتاجية.

٢-إن التسعير على أساس التكلفة الكلية يعد الأسلوب السائد التطبيق في القطاع موضع الدراسة وان تغطية هذه التكلفة يعد الهاجس الأساس لمســـؤوليه. وينتقد هذا الأسلوب في انه لا يأخذ بالاعتبار الطلب المتوقع وإنـــها تفـــترض (التكلفة الكلية) أن الأسعار تمثل دالة للتكاليف، كما أنها تعجـــز عـــن التنبـــؤ بالعلاقة بين السعر والطلب.

٣-عدم استخدام التكاليف المعيارية في عملية التسعير ومراقبة التكاليف، وبالتالي اضمحلال فرص تشخيص الانحرافات بالشكل الذي يساعد في ترشـــيد قرارات التسعير. كذلك فإن الخبرة الخاصة لادارة الشركة تلعب دورا" مهما" في عملية التسعير. وبما أن الخبرة الذاتية لاتوفر دائما" إطارا" سليما" للتسعير في ظل المعطيات المعقدة للاقتصاديات الحديثة بسبب المنافســـة العاليـــة والتذبـــذب

المستمر في أسعار المواد الأولية، فان من الضروري وجود نظام فني موثق لوضع ومراجعة الأسعار. لذلك فإن ماوفرته الدراسة يعطي مؤشرا" عن الدور الذي يمكن أن تلعبه المعلومات المحاسبية في صياغة وتشكيل مثل هذا النظام.

٤-رغم أن طرق التسعير يمكن أن تتأثر بعوامل عديدة كأسعار السوق والعرض والطلب وأسعار السلع البديلة، إلا أن إستخدام المعلومات المتعلقة بالتكلفة بشكل علمي متعدد الجوانب، كالحالة التي عرضها البحث والمتضمنة ثلاثة أساليب للتسعير مع معالجة الخيارات المرتبطة بتحديد نسب تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة المرتبطة بكل منها، يمكن أن يوفر إطارا" واسعا" ومرنا" للتسعير. مثل هذا الإطار ، إذا ماتم دمجه مع الخبرة الميدانية لإدارة الشركة، سيوفر فرصة جيدة للتسعير المستند إلى اعتبارات موضوعية توفر الثقة للشركة بكفاءة عمليات التسعير لديها. كما أن هذا الإطار والحسابات المرتبطة به سيوفر الفرصة للإدارة للاستفادة الفاعلة من المعلومات التي يمكن للنظام المحاسبي أن يوفرها.

التوصيات :

لغرض الاستفادة من نتائج البحث والاستنتاجات التي خلص إليها، فإن التوصيات والمقترحات التالية تبدو ضرورية للشركة محل الدراسة:

١-رغم توفر بعض الخبرة لدى إدارة الشركة في مجال التسعير، فمن الضروري توفير نظام واضح يعطي إشارة واضحة لإدارة الشركة لغرض تحديد ومراجعة الأسعار سواء على أساس التكلفة الكلية أو الحدية أو الخبرة الذاتية.ومن الضروري للأجهزة المحاسبية المساهمة بفاعلية في تصميم هذا النظام عن طريق تحديد وتوفير المعلومات ذات الطبيعة الملائمة والضرورية له،وأن تكون مسؤولية الإدارة والمحاسب في هذا الجانب متكاملة.

٢-من الضروري للشركات المعنية بالدراسة الاهتمام بعمليات احتساب التكلفة الحدية للوحدة الواحدة، وبالتالي التحديد المستمر للتكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة واستخدامها كأحد الخيارات المهمة لعملية التسعير وخاصة في ظروف المنافسة الشديدة التي تضطر فيها شركات الأعمال الى تخفيض أسعار منتجاتها إلى الحد الذي يمكنها فيه من مواجهة المنافسة دون تخفيض السعر الى ما دون التكلفة المتغيرة للوحدة والتي ينبغي تغطيتها في كل الظروف تجنبا" للخسارة.

٣-ضرورة الاهتمام بالتكاليف المعيارية للاستفادة منها في عملية التسعير وتشخيص الانحرافات وبالتالي تعزيز الرقابة على العناصر المختلفة للتكاليف.

٤- ضرورة توفير مجموعة السجلات والمعالجات التي تهتم بتجميع وتحليل وعرض المعلومات، بموجب الطرق والأساليب المختلفة، لتحديد ومراجعة الأسعار وبشكل يمكن الإدارة من الحصول على المعلومات الملائمة والآنية للحالات المعروضة في الوقت المناسب وضمن الظروف الاقتصادية المحيطة بالشركة والمنتج.

٥-الاهتمام بالدور الذي يمكن للأجهزة المحاسبية أن تلعبه في صنع قرارات التسعير والاهتمام بطبيعة المعلومات التي يمكن لها توفيرها من خلال خبرتها في جمع ومعالجة المعلومات الملائمة في هذا المجال.

الحـــــــواشي:

١ - Charles T., Horngren, George Foster, and Stikan M. Datar, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 8th ed (New Jersy: Prentice Hall 1997), pp. 430-447.

٢- محمد صالح المؤذن،**مبادئ التسويق** (عمـــان: مكتبـــة الثقافـــة للنشـــر والتوزيع، ١٩٩٩)، ص٣٦٦-٣٦٨ .

٣- محمد جودت ناصر، وقيس مرضي القطابين، **الأصول التسويقية** (عمـــان: دار مجدلاوي للطباعة والنشر والتوزيع، ١٩٩٧)، ص١٣٨-١٥٠.

٤- Ray H. Garrison, *Managerial Accounting: Concept for Planning, Control, Decision Making,* (5th. Ed Illinois: Homewood, 1988), pp.585-586.

٥- عبد الناصر إبراهيم،نور ; وليد صيام; وحسام الدين، الخـــداش، **اصـــول المحاسبة المالية** (عمان: دار المسيرة ، ١٩٩٩)،الجزء الثاني، ص١٦ .

٦- محمد تيسيرالرجبي ، **مبادئ محاسبة التكاليف**، (عمان : مركز شـــباب الجامعة للنسخ السريع، ١٩٩٥)، ص٢٩٤-٢٩٦.

٧- محمد تيسيرالرجبي ، **المحاسبة الادارية**، الطبعة الثانية (عمان: مركـــز شباب الجامعة للنسخ السريع،١٩٩٩)، ص:٣٦٩-٣٧٠ .

٨- David Wright, *Management Accounting,* (U.K: Longman Modular Text, 1996), pp.134-145.

٩- Maurice Jr. Hirsch and Louderback J. G., *Cost Accounting Accumulation - Analysis and Use,* (Kent: Kent Publishing Co. 1989) p.48.

١٠- Wright, *Op. Cit.*, pp. 147-150.

١١- Gayle, L. Rayburn, *Principles of Cost Accounting*, 4th Ed Irwin1989), pp. 726-730.

١٢- Mike, Metcalf and Philip, Powell, *Management Accounting A-Modeling Approach,* (Amsterdam: Addision Wesely Publishing Co. 1991), pp. 52-53.

نطاق مسؤولية مدقق الحسابات عن تقويم قدرة المشروع على الاستمرار

د. محمد مطر

قسم المحاسبة -جامعة البترا

ملخص

تهدف الدراسة الى تحديد نطاق مسؤولية مدقق الحسابات عن تقويم قدرة الشركة التي يدقق حساباتها على الاستمرار في المستقبل المنظور وذلك من خلال تقويم صحة فرض الاستمرارية الذي بناء عليه تعد البيانات المالية للشركة من قبل ادارتها.

وقد تكوّن البحث من جزئين رئيسيين، **جزء نظري** عالج جذور فرض الاستمرارية في الفكر المحاسبي بما في ذلك معايير المحاسبة والتدقيق الدولية. **وجزء ميداني** تمثّل في دراسة ميدانية شملت ثلاث فئات هي: المدققون، رجال الأعمال، الأكاديميون. وقد قامت الدراسة الميدانية على ثماني فرضيات تم اختبارها وتحليل نتائجها باستخدام ثلاثة أساليب إحصائية هي: اختبار ذي الحدين، اختبار كروسكال واليس، واختبار مان ويتني.

كشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج تشير الى أن تحميل مدققي الحسابات مسؤولية تقويم صحة فرض الاستمرارية يلقى تأييداً عاماً من قبل جميع فئات المجتمع في الأردن بما فيها المدققون أنفسهم. لكن تلك الفئات، تشكك في الوقت نفسه في ما يدعيه المدققون بأنهم يلتزمون فعلاً خلال ممارساتهم المهنية بتنفيذ واجباتهم المهنية تجاه مشاكل الاستمرارية. وفي تشخيص أسباب تقصير المدققين في هذا الصدد، حددت العينة مجموعة من العوامل من أهمها عاملان هما:

١- أن ادارة الشركات في الأردن لا توفر للمدقق في غالب الأحيان المعلومات الكافية من حيث الكم والنوع وبالقدر الذي يمكنه من الحكم على صحة فرض الاستمرارية.

٢- أن غالبية مدققي الحسابات في الأردن ليسوا مؤهلين من الناحيتين النظرية والفنية بالقدر الذي يمكنهم من تقويم مدى صحة فرض الاستمرارية.

The Scope of the Auditor's Liability for Evaluating the Ability of the Company to Continue as A Going Concern

Mohammed Matar

University of Patra

Abstract

The study aims to determine the scope of the auditor's liability for evaluating the ability of the company to continue in the foreseen future. It consists of two parts: a theoretical part which deals with the *Going Concern Assumption* roots in the accounting literature, and a field study which reveals that auditors in Jordan admit that they are responsible for evaluating the soundness of the Going Concern Assumption while many of them fail to fulfil their obligations in real practice. This failure is due to two main reasons:

1- The board of directors, who is in fact responsible for preparing the audited financial statements, doesn't mostly give the auditor sufficient information which enables him to evaluate the ability of the company to continue in the foreseen future.

2- Many of Jordanian auditors are not qualified in both the theoretical and the technical aspects in order to take sound decisions concerning the Going Concern Assumption.

نطاق مسؤولية مدقق الحسابات عن تقويم قدره المشروع على الاستمرار

أولاً: مقــدمــة:

توفر القوائم المالية المنشورة لرجال الأعمال معلومات كمية عن نتيجـة أعمال المشروع ومركزه المالي. وتفرض المعايير المحاسبية الدولية علـى ادارة المنشأة بأن تعد هذه القوائم بناءً لثلاثة فروض أساسـية هـي علـى التوالـي : الاستحقاق ، الاستمرارية ، التماثل أو الاتساق[1]. ويتوجب على مدقق حسـابات المنشأة التحقق من مدى مراعاة الادارة فعلاً لهذه الفروض لدى اعـداد القوائـم المالية وذلك مما يضفي على المعلومات التي توفرها تلك القوائم بعـداً نوعيـاً يساهم في تعظيم الفائدة المحققة منها في اتخاذ القرارات) [2]

لكن موجة التعثر والافلاس التي أصابت الشركات في شتى أنحاء العـالم وفي بريطانيا والولايات المتحدة على وجه الخصوص خلال حقبة السـبعينات ، أدت الى تصاعد حدة الانتقادات الموجهة لمدققي الحسابات لتشير الـى اتسـاع الفجوة القائمة بين أداء المدققين من جهة وتوقعات الجمهور من جهـة أخـرى وبالتالي المطالبة بتحميلهم جزءا من المسؤولية عن الأضرار المادية والمعنويـة التي تلحق بمقرضي الشركات المتعثرة وحملة أسهمها . وهكـذا كـان النـداء المشهور الذي وجهه للمدققين حينئذ رئيـس هيئـة الأوراق الماليـة لبورصـة نيويورك وليام كيسي عام ١٩٧٢ وناشدهم فيه بالالتزام بواجباتهم المهنية بما فيها الحرص على السعي خلال ممارستهم لمهمة التدقيق للبحث عن الأدلة والقرائـن التي تؤكد صحة فرض الاستمرارية الذي تعد بناء عليه البيانات المالية للمنشـأة، وبالقدر الذي يكفل للجمهور توفير نوع من الانذار المبكر عن احتمالات تعـثر المنشأة التي يثور لديهم الشك في قدرتها على الاستمرار [3] . ومنذ ذلك الحيـن وحتى عصرنا الحاضر، تخضع مسألة تحميل مدقق الحسابات مسؤولية تقويـم

صحة فرض الاستمرارية للمنشأة التي يدقق حساباتها للكثير من الجدل والنقاش خصوصا حول نطاق هذه المسؤولية وكذلك حول الحد الفاصل بين مسؤوليته في هذا الشأن ومسؤولية ادارة المنشأة . لكن مع ذلك يمكن القول بأن دراسة الاراء المختلفة للجهات ذات العلاقة وبالذات ما صدر بخصوصها عن المجامع المحاسبية المختلفة من معايير مهنية، توضح بأن نطاق مسؤولية المدقق حيال هذه المسألة قد ازداد اتساعاً بمرور الزمن مما يجعل نجاح المدقق في اداء واجبه المهني في هذا الخصوص مرهوناً بثلاثة عوامل أساسية هي: مدى اقتناع المدقق نفسه بتحمل أعباء هذه المسؤولية، ثم مدى ما يمتلكه من قدرات علمية وفنية ، وبعد ذلك مقدار ما توفره له ادارة المنشأة من معلومات مناسبة تمكنه من اتخاذ القرار الصحيح في الحكم على قدرة المنشأة على الاستمرار [4] .

ثانياً : أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة الى استطلاع اراء المدققين في الاردن وكذلك الفئات ذات العلاقة حول نطاق مسؤولية المدقق عن تقويم ملاءمة أو صحة فرض الاستمرارية الذي تعد بناء عليه البيانات المالية للمنشأة التي يدقق حساباتها وذلك بقصد تقصّي احتمالات تعثرها في المستقبل المنظور وبما لا يتجاوز سنة من تاريخ تلك البيانات . كما تهدف أيضا الى استكشاف الاجراءات والاختبارات التي يمكن للمدقق استخدامها بقصد الحصول على المؤشرات التي تساعده في اتخاذ القرار الصحيح وبقدر يخلي مسؤوليته عن الاضرار المادية والمعنوية التي قد تلحق بمستخدمي البيانات المالية المدققة من جراء الفشل المالي للمنشأة مصدرة البيانات .

ضمن هذه السياق تهدف الدراسة الى الاجابة عن التساؤلات التالية :

١- هل تتوفر لدى مدققي الحسابات أنفسهم القناعة بتحميلهم مسؤولية تقويم صحة فرض الاستمرارية ؟ ومن ثم هل تتوفر القناعة نفسها لدى الفئات ذات العلاقة من مستخدمي البيانات المالية المدققة ؟

٢- وبافتراض توفر القناعة لدى المدققين والفئات ذات العلاقة بتحميل المدقق تلك المسؤولية ، هل لدى المدققين في الأردن من المؤهلات العلمية والخبرة الفنية ما يؤهلهم للوفاء بواجباتهم المهنية في هذا المجال ؟

٣- ثم هل أن المعلومات التي توفرها ادارة المنشأة للمدقق في سياق تنفيذ البرنامج المعتاد لعملية التدقيق ، تكفي في حد ذاتها كي يتمكن المدقق من الوصول الى القرار الصحيح بشأن تقويم مدى صحة فرض الاستمرارية، أم أن عملية السعي نحو الحصول بنفسه على معلومات ومؤشرات أخرى إضافية تسهل مهمته في هذا المجال؟

٤- وبناء على ما تقدم وبعد أخذ العناصر السابقة جميعها بعين الاعتبار ، هل يقوم المدققون في الأردن فعلاً خلال ممارساتهم المهنية بالواجبات المحددة لهم حيال هذه المسألة بموجب القواعد المنصوص عليها في المعيار الدولي رقم (٥٧٠) الصادر عن اتحاد المحاسبين الدولي ؟

ثالثاً: أهمية الدراسة :

تعالج الدراسة موضوعاً على قدر كبير من الأهمية ليس للمدققين فحسب، بل أيضاً لجميع الأطراف الأخرى التي تتأثر مصالحها بفعل الفشل المالي للمشروعات الاقتصادية . فهي تساهم بما ستكشف عنه من نتائج في تعميق فهم المدققين لمضمون واجباتهم التي تحددها لهم معايير المهنة عموماً ومعيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) بوجه خاص وذلك حيال مشاكل الاستمرارية،

كما ستعرفهم أيضاً بمجموعة الادوات الاضافية التي يمكنهم استخدامها في درء ما يترتب عليهم من مسؤولية في هذا الشأن.

وتتميز الدراسة عما سبقها من دراسات محلية أو أجنبية ذات علاقة بالموضوع في أنها ستساهم في توضيح الحد الفاصل بين مسؤولية المدقق من جهة، ومسؤولية الادارة من جهة أخرى عن الأضرار التي تترتب على تعثر المشروعات ، وبقدر يزيل بعض اللبس القائم حالياً لدى الكثير من فئات المجتمع الأردني ومفاده بأن مدققي الحسابات وحدهم يتحملون المسؤولية الكاملة عن الاضرار الاجتماعية والاقتصادية التي تصيب الغير من جراء ذلك، مع أن بإمكانهم أي المدققين أن يخلوا مسؤوليتهم عن ذلك بالكامل إذا ما قاموا ببذل العناية المهنية المعقولة التي تتطلبها منهم في هذا المجال المعايير المهنية للتدقيق.

رابعاً: منهجية الدراسة :

تتألف الدارسة من جزئين رئيسيين ، **جزء نظري** يبحث في الأصول النظرية لفرض الاستمرارية Going Concern في الفكر المحاسبي وذلك سواء في ما صدر عن المجامع المهنية من معايير أو في البحوث المنشورة عنه والتي حاول الباحثون من خلالها الربط بينه وبين حوادث تعثر الشركات . **وجزء ميداني** يتمثل في دراسة ميدانية أجراها الباحث على عيّنة مؤلفة من ثلاث فئات ذات صلة بالموضوع . وهذه الفئات هي :

١- المدققون فئة (أ) باعتبارهم المعنيين مباشرة بموضوع البحث كونهم هم من يتولون تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة.

٢- رجال الأعمال من مستخدمي البيانات المالية المدققة في اتخاذ القرارات سواء في مجال اقراض تلك الشركات أو في شراء أسهمها .

٣- الأكاديميون من أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة كونهم المسؤولين من جهة عن اعداد المدققين وتزويدهم بالمعارف والمهارات

التي تشكل القاعدة الأساسية لخبراتهم الفنية التي سيستخدمونها بعد التخرج ، كما أنهم يساهمون من جهة أخرى بمؤلفاتهم وأبحاثهم في تشكيل الاطار العام لأدبيات المهنة .

ويوضح الجدول رقم (١) توزيعا لعينة الدراسة بين الفئات الثلاث:

جدول رقم (١)

توزيع عينة الدراسة

الفئة	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المستلمة	الوزن النسبي لكل فئة %
المدققون	٦٣	٥٢	٣٩
رجال الأعمال	٨٥	٥٧	٤٣
الأكاديميون	٣٠	٢٣	١٨
المجموع	١٧٨	١٣٢	١٠٠

وبقصد جمع المعلومات اللازمة للبحث، راعى الباحث عند تصميم استبانة الدراسة الأهداف التي سبق تحديدها لها. كذلك ومن أجل توفير المرونة في الإجابة عن الأسئلة المطروحة فيها وعددها أحد عشر سؤالاً، طلب من المستقصين الاجابة عنها وفق مقياس نسبي خماسي الدرجات تمثل كل درجة منها مستوى التأييد الذي يولونه للمتغير أو العنصر محل التساؤل، وقد اتخذ هذا المقياس الشكل التالي:

ضعيف جداً ووزنه النسبي في التحليل الاحصائي ١

ضعيف ووزنه النسبي ٢

متوسط ووزنه النسبي ٣

قـــوي ووزنه النسبي ٤

قوي جداً ووزنه النسبي ٥

من جانب آخر ومن قبيل الحرص على توفير عنصر الدقة في الاجابـــة عــن التساؤلات المطروحة، خصص الباحث صفحة كاملة للتعريـــف بالمصطلحـــات الرئيسية التي تضمنتها تلك التساؤلات وحث المستقصين من مفردات العينة على قراءتها قبل الشروع في الاجابة عن تلك التساؤلات .كما قام قبل توزيع الاستبانة بالتحقق من وضوحها وقابليتها للفهم وذلك بعرضها على مجموعة من الأفـــراد المشمولين بالعينة لاستكشاف مدى وضوحها وعدم قابليتها للتأويل وسوء الفــهم ، كما تم اخضاع موثوقيتها فيما بعد للاختبار الاحصائي وذلك باستخدام أســـلوب تحليل الموثوقية Reliability Analysis فكانت قيمة Alpha ٠,٨٠٦ .

<u>فرضيات الدراسة :</u>

وفقاً لأهدافها المخططة لها بنيت الدراسة على أربع فرضيات اساســية وثمــاني فرضيات فرعية ستتم الإشارة اليها في مكان لاحق . وقد صيغــت الفرضيــات العدميّة الأساسية منها على النحو التالي :

HO_1 : لا يؤيد المدققون والفئات الأخـــرى ذات العلاقــة والمشــمولة بالدراسة تحميل مدقق الحسابات مسؤولية تقويم صحـــة فــرض الاستمرارية ، وذلك كأساس للحكم على قـــدرة المنشـــأة علـــى الاستمرار في المستقبل المنظور .

HO_2 : لا يراعي المدققون في الأردن فعلا خلال تنفيذ عملية التدقيـــق ، تقويم صحة فرض الاستمرارية وذلك حسب ما تمليــــه عليـــهم واجباتهم المهنية المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي رقم (570) .

HO_3 : لا توفر ادارات الشركات في الأردن لمدققي الحسابات خلال تنفيذ برنامج التدقيق المعلومات المناسبة والكافية لتمكينهم من تقويم صحة فرض الاستمرارية بالنسبة لتلك الشركات .

HO_4 : لا يمتلك غالبية مدققي الحسابات في الاردن المؤهلات العلمية والخبرات الفنية اللازمة لتمكينهم من تقويم صحة فرض الاستمرارية في الشركات التي يدققون حساباتها .

الاساليب الاحصائية :

استخدم الباحث في اختبار فرضيات الدراسة الاساسية منها والفرعية وكذلك في تحليل النتائج ثلاثة أساليب احصائية لامعلميّة هي :

١- اختبار ذي الحدين Binomial- Test وذلك لاستكشاف مستوى التأييد الذي توليه كل فئة من الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة ثم بعد ذلك العينة جميعها كوحدة لكل عنصر من العناصر الاربعة المشار اليها أعلاه .

٢- اختبار كروسكال واليس Kruskal – Wallis وذلك لاستكشاف مدى الاتساق بين اراء عينة الدراسة جميعها كوحدة تجاه المتغيرات محل الدراسة .

٣- اختبار مان ويتني Mann –Whiteny وذلك للمقارنة بين أراء فئة المدققين من جهة وأراء الفئتين الأخريين (رجال الأعمال والأكاديميين) من جهة أخرى وذلك حول المتغيرات محل الدراسة .

كذلك وبقصد تحديد درجة أو مستوى التأييد الذي توليه كل فئه من هذه الفئات لكل متغير من تلك المتغيرات، تم استخدام "الوسط الحسابي" كمقياس لذلك وفق الترتيب التالي:

من ٤,٥ – ٥	تأييد قوي جدا
من ٣,٥ – أقل من ٤,٥	تأييد قوي
من ٢,٥ – أقل من ٣,٥	تأييد متوسط
من ١,٥ – أقل من ٢,٥	تأييد ضعيف
أقل من ١,٥	تأييد ضعيف جداً

الاطار النظري والدراسات السابقة :

في تتبع الأصول النظرية لفرض الاستمرارية في الفكر المحاسبي ، لا بد من البحث عن جذوره في الأدلة والمعايير الصادرة بشأنه عن المجامع المهنية المحاسبية ، وكذلك في الدراسات النظرية والميدانية التي أجراها حوله باحثون متخصصون في شتى أنحاء العالم .

١- المعايير المهنية الصادرة عن المجامع المحاسبية :

لقد أجمعت معايير المحاسبة والتدقيق الدولية الصادرة عن معظم المجامع المهنية في العالم مثل:(AICPA, 1999) [5] ، (IFAC, 1999) [6] ، (ICAEW, 1985) [7] ، (AUICPA, 1981) [8] على اعتبار فرض الاستمرارية ركيزة أساسية في اعداد البيانات المالية . إذ بجانب كونه حجر الاساس الذي بموجبه يتم تبويب أصول والتزامات المنشأة في الميزانية ، يعني هذا الفرض بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية المدققة أن المنشأة قادرة على الاستمرار في المستقبل المنظور (أي لمدة لا تتجاوز سنة ميلادية منذ تاريخ الميزانية) وذلك ما لم يظهر دليل أو قرينة تشير الى عكس ذلك، مما يعني أنها أي المنشأة قادرة خلال هذه الفترة على تحقيق أصولها وتسديد التزاماتها بالقيم وفي الأجال التي تعرضها الميزانية [9] .

وسيحاول الباحث فيما يلي تقديم عرض موجز لما صدر بشأن مسؤولية المدقق عن تقويم صحة فرض الاستمرارية وذلك عن اثنين من أهم هذه المجامع

وهما : المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين AICPA ، واتحـــاد المحاســبين الدولي IFAC .

١/١ **المعايير الصادرة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين** :

صدر عن هذا المعهد بشأن مسؤولية المدقق عن تقويـــم صحـــة فـــرض الاستمرارية سلسلة من البيانات أو المعايير كان أولها عام ١٩٧٣ وذلـــك استجابة منه للنداء الذي صدر عن رئيس هيئة الأوراق المالية S EC إثر تصاعد حالات الافلاس في الشركات الامريكية .إذ شكل المعـــهد حينئـذ لجنة دولية [10] مكونة من مهنيين ينتمون الى ثلاثة اقطار (كندا والولايات المتحدة، بريطانيا)، وأوكل لها مهمة دراسة أبعاد هذه المشكلة .

وقد أصدرت هذه اللجنة حينذاك تقريرا وجهت فيه للمدققين لوما مبطناً عن تقصيرهم في عدم توفير مايشبه الانـــذار المبكـــر عـــن حـــوادث الافلاس تلك .لكن هذا التقرير أثار فـــي حينـــه موجـــة شـــديدة مـــن المعارضة وجهت اليه من قبل المهنيين والاكاديميين على حد سواء مما أدى الى تجميد مفعوله .وقد بنى المعارضون موقفهم هذا على ركيزتين اساسيتين هما: [11]

١- إن تحميل المدقق مسؤولية تقويم صحة فرض الاســـتمرارية كأســـاس لتقويم قدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل المنظـــور ، يُحمّـــل المدقق عبئا يتجاوز حدود واجباته المهنية المعتادة لعملية التدقيق ، هـذا على أساس أن ذلك يحمله مسؤولية التنبؤ بأحداث مستقبلية قـــد تؤثـــر على استمرارية المنشأة وهو أمر لا يدخل في نطاق واجباته المحددة له بموجب المعايير المهنية . هذا اضافة الى أن المعلومات التي توفرها له ادارة المنشأة خلال عملية التدقيق لا تكفي في حد ذاتها لتمكين المدقـــق من القيام بهذه المهمة الصعبة .

٢- كما أن تحميل المدقق هذه المسؤولية، سيجعل مستخدمي البيانات المالية يظنون خطأً بأن أي تقرير نظيف (خال من تحفظ الاستمرارية) يصدره المدقق عن المنشأة ، إنما يشكل ضمانة منه لعدم افلاسها في المستقبل المنظور .

لكن المعهد عاد فيما بعد وتجاهل هذه المعارضة حين أصدر عام ١٩٨١ البيان رقم ٣٤ (SAS No.34) بشأن مسؤولية المدقق عن مشاكل الاستمرارية، وبفعل أجواء الجدل التي كانت ما زالت سائدة حينئذ حول تلك المسألة ، اتخذ المعهد موقفا متحفظا في تحديد نطاق هذه المسؤولية فحصرها فقط في الحالات والظروف العرضية التي تصادفه خلال الاجراءات المعتادة لعملية التدقيق وتثير لديه شكا جوهريا في صحة أو ملاءمة فرض الاستمرارية . وحصر تلك الاحداث والظروف في تلك التي توفر له أدلة أو قرائن تثير لديه تساؤلا حول قدرة المنشأة على تحقيق أصولها وعلى الوفاء بالتزاماتها وبقدر يهدم الأسس التي كان قد تم بناء عليها تصنيف بنود الميزانية .

لكن لم يلبث المعهد وأن تخطي موقفة المتحفظ هذا تجاه المشكلة ، فأصدر عام ١٩٨٨ البيان رقم ٥٩ (SAS. No. 59) والذي وسع فيه نطاق مسؤولية المدقق حيال مشاكل الاستمرارية ، إذ ألزمه بأن يتخذ تجاه تقويم فرض الاستمرارية موقفاً أكثر ايجابية من ذلك المطلوب منه وفق البيان السابق رقم ٣٤ . بمعنى أنه في حين كان تصرف المدقق تجاه هذه المسألة حسب البيان رقم ٣٤ بمثابة رد فعل لمعلومات أو أدلة تتوفر له عرضاً خلال ممارسة مهامه المعتادة في عملية التدقيق ، أصبح تصرفه حسب البيان الجديد رقم ٥٩ بمثابة الفعل نفسه . إذ ألزم هذا البيان المدقق بأن يراعي منذ البداية وعند تصميم برنامجه المعتاد لعملية التدقيق أن يضع نصب عينيه التأكد من صحة فرض الاستمرارية في كل خطوة يخطوها خلال تنفيذ برنامجه وفي كل اجراء أو

اختبار يطبقه لا أن يترك الأمر للظروف الطارئة أو العرضية التي تصـــادفه وتثير لديه الشـــك في صحـــة أو ملاءمة هذا الفرض.[12]

كما وسع البيان رقم ٥٩ نطاق مسؤولية المدقق عن مشاكل الاســـتمرارية مـــن زاوية أخرى ، إذ ألزم المدقق بأنه في حالة توفر الأدلة والقرائن التي تثير لديـــه شكا جوهريا حول قدرة المنشأة على الاستمرار ، يتوجب عليه حينئذ تقويم مـدى ملاءمة وكفاية الافصاح الذي توفره الادارة في البيانات المالية عـــن الظـــروف والاحداث المثيرة لهذا الشك وعن خططها المستقبلية لمواجهة هذه المشـــاكل[13] .

كما فرضت عليه أي على المدقق تضمين تقريره فقرة توضيحية Explanatory paragraph يصف فيها حالة عدم التأكد التي تثير الشك فـــي قـــدرة المنشـــأة على الاستمرار .

وكان آخر اصدار للمعهد عن مسؤولية المدقق تجاه مشاكل الاســـتمرارية هـــو البيان الذي صدر عنه عام / ٩٩ [14] إذ نص هذا البيان وبشكل مفصـــل علـــى الاجراءات التي يتوجب على المدقق اتخاذها إذا ما ثار لديه شك جوهري حـــول قدرة المنشأة على الاستمرار ولمدة معقولة في المستقبل المنظور . وتشمل هـــذه الاجراءات كما حددت في الفقرتين (٣، ١٤) ما يلي :

١) أن يطلب من ادارة المنشأة تزويده بمعلومات عن خططـــها المســـتقبلية الهادفة لمواجهة أثار الاحداث والظروف التي تـــهدد مســـتقبل المنشـــأة بالاستمرار . كما عليه تقويم مدى واقعية هذه الخطط وقابليتها للتنفيذ .

٢) وفي ضوء تقويمه لتلك الخطط، عليه أن يقرر ما إذا كان هنـــاك شـــك جوهري ما زال قائما حول قدرة المنشأة على الاستمرار أم لا ، فإذا مـــا استنتج بأن هذا الشك ما زال قائما عليه حينئذ :

١/٢ تقويم الأثار المحتملة بسبب ذلك الشك على البيانات المالية .

٢/٢ تقويم مدى ملاءمة وكفاية الافصاح الذي وفرتـه الادارة حـول المشاكل التي تهدد استمرارية المنشأة .

٣/٢ تضمين تقريره بعد فقرة الرأي فقرة توضيحية تعكس استنتاجاته التي توصل اليها في هذا الشأن .

٣) وفي حال إذا ما استنتج المدقق بأن الافصاح الموفر في البيانات الماليـة بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار غير ملائم ، عليه معالجـة المشـكلة حينئذ باعتبارها خروجا عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ممـا يترتب عليه اصدار رأي متحفظ في صورة "باسـتثناء" Except for أو اصدار رأي معاكس Adverse Opinion وذلك أيهما أنسب .

لكن ما تجدر الاشارة اليه هو أن هذا البيان لم يغفل اعادة التأكيد علـى ثـلاث ملاحظات هامة وهي :

١- أن المدقق ليس مسؤولا عن التنبؤ بأية احداث أو ظروف مستقبلية تحدث بعد تاريخ البيانات المالية وتؤثر على قدرة المنشأة علـى الاسـتمرار ، وذلك اذا لم تكن قد توفرت له أدلة أو قرائن على احتمال حدوثـها أو أن الادارة لم تكن قد وفرت له معلومات عنها خلال عملية التدقيق .

٢- أن خلو تقرير مدقق الحسابات من أية اشارة لعدم قدرة المنشـأة علـى الاستمرار ، يجب عدم النظر اليه باعتباره ضمانا لاستمرارية المنشـأة في المستقبل المنظور .

٣- لدى وضع البرنامج المعتاد لعملية التدقيق ، ليس من الضروري أن يقوم المدقق بتصميم اجراءات واختبارات خاصة بتقويـم صحـة فـرض أو ملاءمة الاستمرارية ، وإنما تكفي عادة الاجراءات والاختبـارات التـي يصممها في اطار مفهوم العناية المهنية المعقولة لتنفيذ عمليـة التدقيـق لأنها كفيلة اذا ما نفذها بكفاءة أن تكشف عن المؤشرات والادلة التي تثير لديه الشك .

٢/١ المعايير الصادرة عن اتحاد المحاسبين الدولي :

أصدر اتحاد المحاسبين الدولي IFAC عام ٨٦ دليل التدقيق الدولي ٢٣ IAG.23 بشأن مسؤولية المدقق عن تقويم صحة فرض الاستمرارية . وقد صدر هذا الدليل ضمن سلسلة أخرى من أدلة التدقيق نشرتها لجنة أدلة التدقيق الدولية المنبثقة عن الاتحاد . ومن حيث المضمون، جاء هذا الدليل مشابها الى حد كبير البيان رقم ٣٤ (SAS.34) الصادر عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين لكنه تميز عنه في أنه أضاف الى مسؤولية المدقق عن مشاكل الاستمرارية بعداً جديداً حين ألزمه بمراعاة مدى كفاية الافصاح الذي توفره ادارة المنشأة عن خططها المستقبلية لمعالجة الظروف والاحداث المثيرة للشك في صحةِ فرض الاستمرارية (فقرة ، ١٤) .

بعد ذلك وفي يونيو (حزيران)١٩٩٩ أصدر الاتحاد معيار التدقيق الدولي رقم ٥٧٠ (IAS.570)[15] ليحل محل الدليل الدولي رقم ٢٣ . وبالمقارنة بين مضمون المعيارين ، يلاحظ بأن المعيار رقم ٥٧٠ أضاف لمسؤولية المدقق حول صحة فرض الاستمرارية عنصرين هامين هما: [16]

١- التأكيد على ضرورة أن يراعي المدقق المخاطر التي تنشأ في حال عدم صحة فرض الاستمرارية . (فقرة ٥) .

٢- أن يقوم المدقق باضافة فقرة توكيدية بعد فقرة الرأي يلقي الضوء فيها على مشاكل الاستمرارية في المنشأة وتوضح استنتاجاته بشأنها . وهذه الفقرة تشبه الى حد كبير من حيث الشكل والمضمون تلك التي كان قد أقرها البيان الامريكي رقم ٥٩ (SAS. 59) .

من جانب آخر أكد المعيار الدولي رقم (٥٧٠) على ضرورة أن يراعي المدقق خلال تنفيذ برنامج التدقيق مجموعة من المؤشرات التي يمكنه الاستفادة منها في

تقويم المخاطر التي تترتب على عدم صحة فرض الاستمرارية . وقد صنف هذه المؤشرات في ثلاث فئات رئيسية كما يلي : [17]

١- مؤشرات مالية مثل : خسائر تشغيلية كبيرة ومتكررة ، تدهور في النسب المالية الأساسية، مصاعب في تطبيق شروط اتفاقيات القروض وغيرها.

٢- مؤشرات تشغيلية مثل : ارتفاع معدل دوران الموظفين والقياديين منهم على وجه الخصوص، فقدان سوق رئيسي أو حق امتياز أو ترخيص ، مشاكل عمالية وغيرها .

٣- مؤشرات أخرى مثل : العجز عن تطبيق لوائح قانونية ، دعاوي قانونية معلقة يمكن في حال نجاحها أن تسفر عن احكام لا يمكن تنفيذها ، تغييرات في قوانين حكومية ليست لصالح المنشأة.

وقد حدد هذا المعيار اطارا عاما للاجراءات التي يتوجب على المدقق اتخاذها كي يخلي مسؤوليته تجاه الطرف الثالث عن الاضرار التي ستنشأ في حال عدم قدرة المنشأة على الاستمرار، فنصت الفقرتان (١٣، ١٤) منه على ما يلي : [18]

١- خلال تنفيذ الاجراءات المعتادة لعملية التدقيق وفي ضوء أدلة الاثبات والقرائن الموفرة له ، إذا ما استنتج المدقق بأنه لا وجود لاية مؤشرات تثير الشك في صحة فرض الاستمرارية وبأن هذا الفرض ملائم ، عليه حينئذ اصدار تقرير نظيف يخلو من أية اشارة لمشاكل الاستمرارية .

٢- أما إذا ظهر للمدقق وخلال تنفيذ الاجراءات المعتادة لعملية التدقيق أن هناك من المؤشرات ما يثير الشك في ملاءمة فرض الاستمرارية ، يتوجب عليه الطلب من الادارة أن تقدم ما لديها من خطط مستقبلية تخفف الظروف والعوامل المثيرة لهذا الشك . فإذا ما استنتج في ضوء هذه الخطط بأن عوامل الشك قد زالت ، عليه حينئذ أن يطلب من الادارة توفير الافصاح الكافي والمناسب عن هذه الخطط في البيانات المالية . فإذا قامت الادارة بتوفير هذا الافصاح ، يتوجب عليه حينئذ اصدار

تقرير نظيف . أما إذا لم توفر الادارة العامة هذا الافصاح ، يتوجب عليه حينئذ ابداء رأي متحفظ أو رأي سلبي أيهما أنسب .

٣- لكن إذا ما استنتج المدقق بأنه حتى بعد تقديم الادارة لخططها المستقبلية لمواجهة الظروف والعوامل المثيرة للشك فإن الشك ما زال قائماً في صحة فرض الاستمرارية . يكون امامه حينئذ أن يسلك واحدا من الخيارات التالية :١/ الامتناع عن ابداء الرأي .

٢/٣ اصدار تقرير نظيف مع الطلب من ادارة المنشأة توفير الافصاح الكافي والمناسب عن الظروف والعوامل الرئيسية المثيرة للشك وذلك بالاضافة الى الافصاح عن أن هناك حالة من عدم التأكد تحيط بقدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل المنظور .

فإذا كان الافصاح الذي توفره الادارة كافيا وملائما ، يتطلب الامر منه حينئذ أن يضمن تقريره فقرة توضيحية يلقي فيها الضوء على مشكلة الاستمرارية ، كما يلفت فيها انتباه مستخدمي البيانات المالية الى الملاحظة التي وفرتها الادارة في البيانات المالية حول الظروف والعوامل المثيرة للشك وكذلك عن حالة عدم التأكد المحيطة بقدرة المنشأة على الاستمرار. وتتخذ الفقرة التوضيحية عادة النموذج التالي: (19)

> *بدون أي تحفظ في الرأي ، نلفت الانتباه الى الملاحظة (x) الواردة في البيانات المالية . لقد تكبدت الشركة خسارة صافية قدرها (xxx) وذلك خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر (كانون الأول) 19x1 . ففي ذلك التاريخ تتجاوز المطلوبات المتداولة للمنشأة أصولها المتداولة بمبلغ (xxx) ، كما أن مجموع مطلوباتها يتجاوز مجموع أصولها بمبلغ (xxx) . إن هذه العوامل مضافاً اليها الأمور الأخرى المشار اليها في الملاحظة (x) ، من شانها أن تثير شكا جوهريا حول قدرة المنشأة على الاستمرار .*

٣/٣ أما إذا كان الشك ما زال قائما بالرغم من الخطط المستقبلية للادارة ، كما أن الافصاح الذي وفرته الادارة عن الظروف والعوامل المثيرة للشك غير ملائم . يتوجب على المدقق حينئذ ابداء رأي متحفظ أو رأي سلبي أيهما أنسب وذلك مع مراعاة توضيح الاسباب التي جعلته يتحفظ. وتتخذ فقرتا الايضاح والرأي في مثل هذه الحالة النموذج التالي :

لم تستطع الشركة أن تعيد التفاوض حول قروضها المصرفية ، وبدون هذه القروض فإن هناك شكا جوهريا يحيط بقدرتها على الاستمرار . مما يتطلب اجراء تعديلات في المبالغ التي سجلت بها الاصول وكذلك في الاسس التي بموجبها صنفت الالتزامات . علما بأن البيانات المالية(والملاحظات المرفقة بها) لا تفصح عن هذه الحقيقة .

في رأينا ، وفيما عدا حذف المعلومات المشار اليها في الفقرة السابقة ، فإن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر (كانون الأول) (19xx) وكذلك نتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية المنتهية بذلك التاريخ .

الدراسات السابقة :

لقد انصب الجانب الأكبر من جهود الباحثين في هذه الدراسات على الجوانب الخاصة بممارسات المدققين أنفسهم حيال تقويم قدرة المنشأة على الاستمرار . إذ عالجت موضوعات مثل :

١- ما هو السلوك الفعلي لمدققي الحسابات حيال تلك المشكلة وما العوامل التي قد تؤثر على قرار المدقق عند إبداء الرأي عن مدى صحة فرض الاستمرارية واحتمالات الفشل المالي ؟

٢- هل بإمكان المدقق الاعتماد على امكاناته وقدراته الذاتية فقط في تقويم قدرة المنشأة على الاستمرار ، أم عليه الاستعانة بأدوات أخرى مثل النماذج الاحصائية والرياضية لتحسين قدراته في هذا المجال ؟

٣- وهل تكفي المعلومات التي توفرها الادارة للمدقق في سياق عملية التدقيق لتزويده بالادلة والقرائن التي تمكن من اتخاذ قراراته حيال مشكلة الاستمرارية، أم أن عليه البحث عن مصادر أخرى للمعلومات . وما المؤشرات المالية وغير المالية التي يمكنه الاسترشاد بها للوصول الى القرار الصحيح؟ .

على المستوى المحلي هنا في الأردن، تناول بعض الباحثين وبصورة محدودة موضوع البحث بصورة مباشرة أو غير مباشرة. من هؤلاء مثلاً:

- دراسة (غرايبة، ويعقوب ١٩٨٧) [20] ، التي أجريت على البيانات المالية المدققة لعينة من الشركات المساهمة العامة الأردنية تغطي الفترة من ١٩٨٣-١٩٨٥. وقد استخدم الباحثان ٣٠ نسبة مالية في استكشاف احتمالات الفشل المالي لتلك الشركات، حيث كشفت تلك النسب عن كفاءتها في فرز الشركات الناجحة عن الفاشلة بدقة كاملة قبل سنة من تاريخ واقعة الفشل وبدرجة مرضية قبل ثلاث سنوات من ذلك التاريخ.
- دراسة (خميس، ١٩٩٠) [21] ، وقد أجريت على البيانات المالية المدققة لعدد ٤٦ شركة صناعية مساهمة عامة تغطي الفترة من ١٩٨٢-١٩٨٦. وقد استخدم الباحث نموذجاً بناه على ٢٤ نسبة مالية، حيث تمكن بواسطة هذا النموذج من فرز مجموعة الشركات المشمولة في العينة الى فئتين ناجحة وفاشلة.
- دراسة (ذنيبات، ١٩٩٠) [22] ، وقد تناول فيها الباحث دور المدقق الخارجي في تقويم قدرة الشركات المساهمة على الاستمرار، فكشفت الدراسة عن مصاعب جمة تعترض مهمة المدقق في هذا المجال، وعن انه لا بد وأن يستعين في ذلك ببعض المؤشرات المبنية على النسب المالية.

أما على المستوى الدولي فقد تعددت الدراسات التي تناولت الموضوع من جوانبه المختلفة، وسنقوم فيما يلي بعرض موجز لهذه الدراسات وفقاً لتسلسلها الزمني:

- دراسة (Beaver, 1966) [23] ، وكانت أول دراسة ميدانية في سلسلة الدراسات الميدانية التي تعالج موضوع الفشل المالي للمشروعات ودور النسب المالية كأدوات لخدمة المدقق في هذا المجال. وقد أثبت فيها بأن نسب التدفق النقدي أكثر كفاءة من النسب المالية التقليدية في بناء نماذج التنبؤ بالفشل المالي .
- دراسات (Altman, 1968, 1974, 1978) [24] ، طور الباحث من خلالها مجموعة من النماذج الرياضية التي تقوم على استخدام النسب المالية وقد عرفت في عالم الاعمال باسمه مثل نموذج (Z- Score) ، ونموذج (Zeta-Score) .
- دراسة (Charmichael, 1978) [25] ، كشفت عن أن قرار المدقق في التحفظ عند الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار، انما هو محصلة مجموعة من العوامل السلوكية أهمها عدد المرات التي كان قد سبق وأن تحفظ فيها . إذ كلما كانت أكثر سهل عليه اصدار رأي متحفظ بشأن مشاكل الاستمرارية والعكس بالعكس .
- دراسة (Kida, 1980) [26]، بنى الباحث دراسته هذه على فرضية اساسية هي "أنه ليس بإمكان المدقق الاعتماد على تقديراته الشخصية في اتخاذ قراره حيال مشاكل الاستمرارية وانما لا بد له من استخدام النماذج الرياضية كعامل مساعد له في اتخاذ هذا القرار". فوضع نموذجا رياضيا بناه هو الاخر من النسب المالية . وقد كشفت الدراسة عن الموقف الصعب الذي يكون فيه المدقق عندما يثور لديه الشك في صحة فرض الاستمرارية . إذ يقف بين نارين قد يؤثران على قراره في التحفظ أم عدم التحفظ ، فمن جهة يكون خوفه من فقدان العميل وكذلك من تدني سمعة المكتب الذي يعمل فيه وذلك في حال عدم افلاس شركة كان قد شكك في تقريره عنها بقدرتها على الاستمرار، ومن جهة أخرى يكون

خوفه من الدعاوي والملاحقات القضائية التي قد يرفعها ضده المقرضون والمستثمرون في حالة افلاس شركة كان قد اصدر عنها تقريرا نظيفاً .

- دراسة (Mutchler, 1984)[27] ، كشفت عن أن من أهم العناصر التي يجب على المدقق مراعاتها في تقويم مشاكل الاستمرارية هـي تقديـره للمخاطرة المصاحبة لعميلة التدقيق وذلك مثل أثر الرأي الذي يصـدره على سمعة العميل من جهة ثم على سمعة مكتب التدقيق من جهة أخرى.
- دراسة (Taffler and Tesung, 1984) [28] ، وقد أجريت علـى ٨٦ شركة بريطانية مفلسة من الشركات المدرجة في البورصة على مـدار الفترة من ١٩٧٧-١٩٨٣ .وكشفت عن أن الغالبية العظمى من مدققـي تلك الشركات إما أنهم لم يقوموا بواجباتهم المهنية حيال تقويـم صحـة فرض الاستمرارية، أو أنهم لم يتمكنوا من استخلاص المؤشرات التـي تمكنهم من اتخاذ القرار الصحيح. وهكذا كشفت الدراسة عـن أن (٢١) شركة منها فقط وبنسبة ٢٥% كان مدققوها قد أصدروا تقارير متحفظـة عنها قبل سنة من تاريخ واقعة الافلاس ، فيما كانت تقاريرهم عما تبقـى نظيفة .

وقد أكدت هذه الدراسة النتائج التي توصل اليها (Zavgren, 1983) [29] من أن المعلومات التي يتوفر للمدقق خلال عملية التدقيق لا تكفي وحدها لتمكينه من تكوين رأي دقيق حول قدرة المنشأة على الاستمرار ، وبأن مهمة المدقق في هذا الصدد مهمة صعبة .

- دراسة (Menon and Shwartz, 1986) [30]، وقد أكدت النتائج نفسها التي كانت قد كشفت عنها دراسة (Taffler and Tesung, 1984)[31] . إذ من بين ١٤٣ شركة مفلسة لم يتجاوز عدد الشركات التـي اصـدر مدققوها عنها تقارير متحفظة قبل سنة من واقعة الافلاس ٤٣% فقط .

كذلك من بين النتائج الهامة التي كشفت عنها هـــذه الدراســـة، الميـــل المفرط من قبل الشركات الفاشلة الى تغيير مدققي حساباتها .

- دراسة (Campisi and Trotman, 1985) [32] – أجريت في استـــراليا بعد صدور البيان رقم ٧ (Aup 7) عن المجمع الاسترالي للمحاســـبين القانونيين ، ومن أهم ما كشفت عنه الدراسة أن المدققيـــن فـــي الـــدول المختلفة يصدرون أراءهم عن مشاكل الاستمرارية بصيغ مختلفة . ففـــي استراليا مثلا ينص البيان المشار اليه على أنه عندما يثور لدى المدقـــق شك جوهري حول صحة فرض الاستمرارية، عليه حينئذ اصـــدار رأي معاكس أو التحفظ في صيغة (فيما عدا) .

أما البيان رقم ٢ (SSAP 2) والصادر عن معهد المحاسبين القـــانونيين فـــي انجلترا وويلز، فيوجب على المدقق في مثل ذلك الظرف اصدار تقرير متحفـــظ في صيغة (خصوعاً لـــ) (Subject to) أو الامتناع عن ابداء الرأي.

لكن البيان رقم ٣٤ (SAS 34) الصادر عن المعهد الامريكي للمحاســـبين القـــانونيين، أوجب في الظرف نفسه اصدار رأي متحفظ في صيغة (خضوعاً لـــ) .

- دراسة (Gwilliam, 1987) [33] ، عالجت الدراسة مشكلة هامة تثـــير الجدل وهي مشكلة التداخل الحادث بين مسؤولية ادارة المنشأة من جهـــة ومسؤولية مدقق الحسابات من جهة أخرى وذلك حيال الأضـــرار التـــي تلحق بالطرف الثالث (المستثمرون والمقرضون) من جراء الفشل المالي للشركات . كما حددت الدراسة الركائز الاساسية لتحميل المدقق قســـطا من هذه المسؤولية وذلك بما يلي :

١- على المدعي أن يثبت بأن المدقق كان يدرك بأن البيانات الماليـــة التي يتولى تدقيقها كان سيتم الاعتماد عليها من قبل المدعـــي ، لكنه أي المدقق كان مهملا وذلك لانه لم يبذل العنايـــة المهنيـــة المعقولة في مجال تقويم احتمالات الفشل المالي للشركة .

٢- وإذا ما تبين أن المدقق كان مهملا ، عليه أي المدعي أن يثبت بأن هذا الاهمال قد تسبب في خسارته (المدعي) وذلك في اطار ما يعرف بالعلاقة السببية .

٣- ثم بعد ذلك وفي ضوء ما تقدم يتم تحديد حجم الخسارة التي لحقت بالمدعي ومن ثم تقدير قيمة التعويض الذي يتوجب تحميله للمدقق .

- دراسة (Priscilla and Devine, 1995) [34]، هدفت الدراسة الى استكشاف اثر حجم المكتب الذي ينتمي اليه مدقق الحسابات على قراره حيال مشاكل الاستمرارية . وقد أكدت هذه الدراسة ما كانت قد كشفت عنه دراسات سابقة عن وجود علاقة طردية بين حجم المكتب وقرار التحفظ. بمعنى أن المدققين العاملين في المكاتب الكبيرة يكونون في الغالب أكثر جرأة من أقرانهم العاملين في المكاتب الصغيرة في اصدار (الرأي المتحفظ) حيال مشاكل الاستمرارية .

- دراسة (Terry and Foster, 1997) [35] ، أجرى الباحثان فيها دراسة مقارنة بين القدرة التنبؤية للنماذج الرياضية المبنية على النسب المالية التقليدية من جهة وتلك المبنية على نسب التدفق النقدي من جهة أخرى . وقد كشفت نتائج الدراسة عن أن كفاءة كل منهما تتوقف على طول فترة التنبؤ . ففي التنبؤ باحتمالات الفشل المالي قبل سنة من حدوث واقعة الافلاس ، تتفوق النماذج المبنية على نسب التدفق النقدي في قدرتها التنبؤية عن تلك المبنية على النسب المالية التقليدية، في حين يحدث العكس إذ تتفوق النماذج الرياضية المبنية على النسب المالية التقليدية عن تلك المبنية على نسب التدفق النقدي عندما تطول فترة التنبؤ .

- دراسة (Lenox, 1999) [36] ، سعى الباحث من خلالها الى استكشاف مدى التزام المدققين في بريطانيا بتوفير انذار مبكر عن حالات الفشل

المالي للشركات . وقد كشفت عن أن تقارير التدقيق الصادرة عن الشركات لا تحوي في معظم الحالات مؤشرات دقيقة عن الفشل المالي . فمن بين جميع الشركات العامة الفاشلة المدرجة في البورصة، لم تتجاوز نسبة الشركات التي كان قدصدر عنها تقارير متحفظة ٢٧% من اجمالي الشركات ، بينما كان الوضع أكثر سوءاً بالنسبة للشركات الخاصة .

وبالاضافة لما سبق كشفت الدراسة عن مجموعة من المؤشرات التي يمكن للمدقق الاسترشاد بها في تقويم احتمالات الفشل المالي للشركات وقد قسمت هذه المؤشرات الى فئتين هما :

١- مؤشرات على مستوى الاقتصاد الكلي وتشمل ما يلي :

- تزداد حوادث الفشل المالي للشركات عندما يتحول الاقتصاد من حالة الازدهار الى حالة الانكماش .
- الشركات الصغيرة أكثر عرضة للفشل المالي من الشركات الكبيرة .
- يؤثر نوع النشاط الذي تمارسه الشركة على احتمالات فشلها ، فالشركات العاملة في مجال الانشاءات وكذلك شركات الخدمات أكثر عرضة للفشل المالي من غيرها .

٢- مؤشرات داخلية على مستوى الشركة وتشمل ما يلي :

- انخفاض معدل دوران المدينين .
- انخفاض نسب السيولة النقدية وارتفاع نسب الرفع المالي .
- انخفاض صافي التدفق النقدي التشغيلي .
- انخفاض العائد على حقوق المساهمين .

كذلك من بين النتائج الهامة التي كشفت عنها الدراسة أن التغير الذي يحدث في رأي المدقق في تقريره عن البيانات المالية يحوي في ثناياه الكثير من المعلومات بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية المدققة بخصوص قدرة المنشأة على الاستمرار. فمثلا إن رأياً، متحفظا يصدره المدقق للمرة الأولى بشأن شركة ما

كان قد اعتاد فيما مضى أن يعطي عنها رأيا نظيفا سيعتبر بالنسبة لرجال الاعمال مؤشرا لاخبار سيئة أكثر مما لو كان هذا الرأي المتحفظ تكراراً لرأي سابق وللمدقق نفسه. بينما على العكس من ذلك فإن مدققا كان قد اعتاد على التحفظ في تقاريره السابقة عن الشركة لكنه أبدى عنها أخيراً رأياً نظيفاً سيكون مفعوله حينئذ كمؤشر لتحسن أداء الشركة وبقدر أكبر فيما لو كان هذا الرأي النظيف تكراراً لمواقف سابقة من المدقق نفسه.

خامساً : تحليل نتائج الدراسة:

سلك الباحث في تحليل البيانات المستخلصة من عينة الدراسة اتجاهين :

أولهما : استكشاف مستوى أو درجة التأييد الذي توليه الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة كل على حدة ثم بعد ذلك جميعها معاً كوحدة واحدة نحو العناصر الأساسية التي تمحور حولها البحث وهي ما يلي :

١- هل يتوجب تحميل مدقق الحسابات مسؤولية تقويم صحة أو ملاءمة فرض الاستمرارية للمنشأة التي يتولى تدقيق حساباتها وذلك كأساس للحكم على مدى قدرتها على الاستمرار في المستقبل المنظور ؟

٢- وإذا كان يتوجب تحميل المدقق هذه المسؤولية ، هل يلتزم مدققو الحسابات في الأردن فعلاً بواجباتهم المهنية حيال تلك المسألة وبما يتفق مع القواعد المنصوص عليها في هذا الشأن ضمن معيار التدقيق الدولي رقم ٥٧٠ ؟

٣- وفي حال قبولهم من حيث المبدأ تحمل المسؤولية عن تقويم فرض الاستمرارية وكذلك حرصهم على الالتزام بتنفيذ واجباتهم المنصوص عليها في المعيار الدولي رقم ٥٧٠ .

١/٣ هل توفر لهم ادارات المنشآت التي يتولـون تدقيـق حسـاباتها المعلومات الكافية من حيث الكم والنوع وبالقدر الذي يمكنهم من تنفيذ تلك الواجبات ؟

٢/٣ وهل لديهم من التأهيل العلمي والخبرة الفنية ما يـهيؤهم للقيـام بهذه المهمة الصعبة ؟

وثانيهما : استكشاف مدى التوافق أو الاختلاف القائم حيـال العنـاصر نفسـها والمشار اليها أعلاه بين المفردات على مستوى العينة جميعها كوحدة واحدة ثـم بين فئة المدققين من جهة ، والفئتين الأخريين (رجال الأعمال ، الأكـاديميون) من جهة أخرى .

I – مستوى التأييد الذي توليه الفئات المشمولة بالدراسة نحو تحميل المدقـق مسؤولية تقويم صحة فرض الاستمرارية والعناصر الأخرى ذات العلاقة .

بقصد تحقيق هذا الهدف تم استخدام اختبار ذي الحدين بمستوى معنويـة (٠,٠٥) وذلك في اختبار فرضيات العدم ذات العلاقة وهي كما يلي :

HO_1 لا يؤيد المدققون والفئات الأخرى المشمولة بالدراسـة تحميـل المدقق مسؤولية تقويم صحة فرض الاستمرارية للمنشـأة التـي يتولى تدقيق حساباتها.

HO_2 لا يؤيد المدققون والفئات الأخرى المشمولة بالدراسة بأن مدققـي الحسابات بالاردن يلـتزمون فعـلا بمراعـاة صحـة فـرض الاستمرارية خلال ممارساتهم المهنية .

HO_3 لا يؤيد المدققون والفئات الأخرى المشمولة بالدراسة بـأن ادارة المنشأة توفر لمدقق حساباتها المعلومات الكافية لتمكينه من تقويم صحة فرض الاستمرارية .

HO_4 لا يؤيد المدققون والفئات الأخرى المشمولة بالدراسة بأن معظم مدققي الحسابات في الأردن مؤهلون من الناحيتين العلمية والفنية لتقويم صحة فرض الاستمرارية .

بناء على لذلك تم تقسيم اجابات كل فئة من الفئات المشمولة بالدراسة (المدققون ، رجال الأعمال، الأكاديميون) عن الأسئلة المطروحة (**) في الاستبانة بشأن العناصر المشار اليها اعلاه في فئتين رئيستين وذلك حسب ما هو موضح في الجداول (١،٢،٣،٤) في ملحق البحث .

١- فئة المعارضين وتشمل من كانت اجاباتهم عن أسئلة الاستبانة: ضعيف ، ضعيف جداً .

٢- فئة المؤيدين وتشمل من كانت اجاباتهم عن اسئلة الاستبانة: متوسط ، قوي ، قوي جداً .

وهكذا تم تقسيم إجابات كل فئة من الفئات الثلاث بموجب أسلوب التقسيم التناسبي مع اعتماد نسبة ٤٠% كنقطة قطع للاختبار التناسبي Proportion Test المستخدم عادة في اختبار ذي الحدين. كما تم تطبيق قاعدة القرار التالية وذلك لرفض أو قبول الفرضيات العدمية الأربع المشار اليها سابقا: (37)

-أرفض الفرضية العدمية Ho إذا كانت قيمة (P) > ٠,٠٥ .

-لا ترفض (إقبل) الفرضية العدمية Ho إذا كانت قيمة (P) ≥ ٠,٠٥ .

(**) جاءت الاسئلة الخاصة بالفرضيات المشار اليها أعلاه ضمن استبانة الدراسة بصيغة الايجاب لا النفي .

بناء على ما تقدم كشفت الدراسة عن النتائج الموضحة في الجداول التالية :

جدول رقم (٢)

مستوى اقتناع الفئات المشمولة بالدراسة بتحميل المدقق مسؤولية تقويم ملاءمة أو صحة فرض الاستمرارية

م	الفئة	نسبة الاختبار	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأييد	P	نتيجة اختبار HO_1
١-	المدققون	٠,٣٥٧	٣,٠٧	١,٠٩	متوسط	٠,٠٤٨	رفض
٢-	رجا ل الأعمال	٠,٢١٢	٣,٥٢	١,٠٣	قوي	٠,٠٢١	رفض
٣-	الأكاديميون	٠,٣٨٥	٣,٢٣	١,٤٨	متوسط	٠,٠٤٢	رفض
٤-	العينة كوحدة	٠,٢٨٧	٣,٣	١,١٢	متوسط	٠,٠٣٦	رفض

جدول رقم (٣)

مستوى اقتناع الفئات المشمولة بالدراسة بأن مدققي الحسابات في الأردن يلتزمون فعلاً بمراعاة تقويم صحة فرض الاستمرارية

م	الفئة	نسبة الاختبار	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأييد	P	نتيجة اختبار HO_2
١-	المدققون	٠,١٧٤	٣,٣٠	١,١٠	متوسط	٠,٠٢	رفض
٢-	رجل الأعمال	٠,٥٠٠	٢,٧٧	١,١٧	متوسط	٠,١٧٥	قبول
٣-	الأكاديميون	٠,٥٥٦	٢,٥٧	١,٢٢	متوسط	٠,٢٦٧	قبول
٤-	العينة كوحدة	٠,٣٨٧	٢,٩٤	٠,٩٨	متوسط	٠,٤٦٩	قبول

جدول رقم (٤)

مستوى اقتناع الفئات المشمولة بالدراسة بأن الادارة توفر لمدقق الحسابات المعلومات الكافية لتمكينه من تقويم صحة فرض الاستمرارية

م	الفئة	نسبة الاختبار	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأييد	P	نتيجة اختبار HO3
١-	المدققون	٠,٤١٨	٢,٨٢	١,١٠	متوسط	٠,٢٢٤	قبول
٢-	رجال الأعمال	٠,٤٤٨	٢,٧٨	٠.٩٥٠	متوسط	٠,٣٥٩	قبول
٣-	الأكاديميون	٠,٣٥٠	٣,٨٥	٠,٨٢	قوي	٠,٤٦٧	قبول
٤-	العينة كوحدة	٠،٣٣٩	٣,٠٣	١,٠٧	متوسط	٠,٠٦٣	قبول

جدول رقم (٥)

مستوى اقتناع الفئات المشمولة بالدراسة بأن معظم مدققي الحسابات في الأردن مؤهلون من الناحيتين العلمية والفنية لتقويم صحة فرض الاستمرارية

م	الفئة	نسبة الاختبار	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأييد	P	نتيجة اختبار HO4
١-	المدققون	٠,٢٠٠	٣,٠٨	١,٠٧	متوسط	٠,٠٢٩	رفض
٢-	رجال الأعمال	٠,٤٦٢	٢,٥٤	٠,٨٦	متوسط	٠,٣٢٩	قبول
٣-	الأكاديميون	٠,٣٨٣	٣,٦٦	١,٤٦	متوسط	٠,١٥٨	قبول
٤-	العينة كوحدة	٠,٣١٠	٢,٩٣	١,٢٧	متوسط	٠,١٠٣	قبول

بمطالعة البيانات المشمولة بالجداول السابقة (٢،٣،٤،٥) يتضح ما يلي :

١- تشير نسبة الاختبار الظاهرة في الجدول رقم (٢) والتي تمثل وزن المعارضة في كل فئة من الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة ومن ثم على مستوى العينة جميعها كوحدة لفكرة تحميل المدقق مسؤولية تقويم صحة فرض الاستمرارية، أن هذه الفكرة تلقي تأييداً عاماً من جميع الفئات المشمولة بالدراسة بما فيها المدققون أنفسهم ولكن مع تفاوت درجات هذا التأييد . إذ في حين تحظى بتأييد غالبية ملموسة من فئة رجال الأعمال (حوالي ٨٠%) تلاقي تأييدا أقل من فئة المدققين بينما تتخذ فئة الاكاديميين مركزاً وسطاً بين الفئتين .

ويمكن تفسير هذا الاتجاه في ارتفاع نسبة المعارضة لدى فئة المدققين حوالي (٣٦%) بالمقارنة مع غيرهم في أنهم أي المدققين وإن كانوا يعترفون من حيث المبدأ بمسؤوليتهم عن تقويم صحة فرض الاستمرارية باعتباره ركنا هاما من واجباتهم المهنية التي يفرضها عليهم معيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) ، إلا أن الموقف السلبي للبعض منهم ربما يكون بمثابة ردة فعل طبيعية لمبالغة الفئات الاجتماعية الأخرى في تحميلهم القسط الأكبر من مسؤولية تعثر الشركات .

وبأخذ العينة جميعها كوحدة، تأكد الاجماع على تحميل المدقق تلك المسؤولية فكان أن تم رفض الفرضية العدمية Ho1 ومن ثم قبول الفرضية البديلة HA1 ومضمونها " تأييد تحميل المدقق مسؤولية تقويم صحة فرض الاستمرارية " .

٢- وتوضح بيانات الجدول رقم (٣) أن فئة المدققين وحدها ليست مع الرأي القائل بأنهم أي مدققي الحسابات في الأردن لا يلتزمون فعلا بمراعاة القواعد المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) بشأن تقويم صحة فرض الاستمرارية وذلك لدى أداء مهمة التدقيق . إذ أن

٨٢,٦% من عدد مفرداتهم في عينة البحث، أيدت الرأي القائل بأنهم يلتزمون فعلا بواجباتهم المهنية حيال تلك المسألة. وقد أكدت ذلك نتيجة اختبار الفرضية العدمية Ho2 الخاصة بهذا المتغير ، حيث تم رفض هذه الفرضية وقبول الفرضية البديلة HA2 وذلك بالنسبة لفئة المدققين فقط في حين تم قبولها على مستوى الفئتين الأخريين (رجال الأعمال والأكاديميين) كل على حدة وكذلك على مستوى العينة جميعها كوحدة وذلك مع مراعاة أن فئة الأكاديمين كانت أشد قسوة من غيرها في انتقاد المدققين في هذا المجال إذ ارتفعت نسبة المعارضة فيها الى حوالي (٥٦%).

٣- لا توفر الادارة في أغلب الاحيان لمدقق الحسابات ما يكفي من معلومات تمكنه من تقويم صحة فرض الاستمرارية للشركة التي يدقق حساباتها مما يؤدي الى تعقيد مهمته في هذا الشأن . إذ تلتقي أراء جميع الفئات المشمولة بالدراسة حول هذه المسألة ومع أن فئة الأكاديمين كانت الأقل تأييداً لهذه المقولة، إلا أن نسبة المعارضة وهي ٣٥% لم تكن بالقدر الكافي لرفض الفرضية العدمية HO3 فكانت نتائج اختبار تلك الفرضية منسجمة تماماً مع نتائج اختبارها بالنسبة للفئتين الأخريين (المدققون ، رجال الأعمال) وكذلك بالنسبة للعينة جميعها كوحدة .

ويمكن ربط الانطباع السائد حول تقصير مجالس ادارات الشركات في توفير المعلومات الكافية لمدقق الحسابات ، بالمعلومات التي كشفت عنها نتائج التحقيق حول حالات افلاس بعض الشركات المتعثرة في الاردن . إذ رسّخت هذه النتائج الفكرة السائدة لدى الكثيرين من أفراد المجتمع بأن تعثر تلك الشركات إنما هو نتاج مشترك لتقصير أو مخالفات من قبل مجالس اداراتها من جهة وتقصير مدققي الحسابات فيها من جهة أخرى.

٤- ترى العينة في مجموعها كوحدة بأن معظم مدققي الحسابات في الأردن ليس لديهم ما يكفي من مؤهلات علمية وخبرة فنية بالقدر الذي يمكنهم من التعامل مع مشاكل الاستمرارية في الشركات التي يتولون تدقيق حساباتها . لكن فئة المدققين ترفض هذا الرأي وإن كان من بينهم (٢٠%) من يعترف بهذه الحقيقة وذلك في مقابل فئة رجال الأعمال التي تولي تأييداً قوياً لوجهة النظر هذه في حين تتخذ فئة الاكاديميين موقفاً وسطاً بينهما .

ويمكن تعليل القناعة المتحفظة لرجال الأعمال تجاه التأهيل العلمي والفني لمدققي الحسابات ، في أن الغالبية العظمى المشمولة منهم في عينة الدراسة كانت من المحللين الماليين العاملين إما في البنوك ضمن دوائر التسهيلات أو في شركات الاستثمار . وهذه الفئة من رجال الأعمال هم في العادة أكثر خبرة من غيرهم في مجال استكشاف احتمالات الفشل المالي وذلك اضافة الى أنهم الاكثر حساسية تجاه تعثر الشركات باعتبارهم الاكثر تأثرا بنتائجها كونهم يتحملون في معظم الاحيان قسطاً كبيراً من المسؤولية سواء تجاه رؤسائهم أو تجاه عملائهم بسبب الأضرار التي ستترتب على الفشل المالي لشركات كانوا قد أوصوا بإقراضها أو لأخرى كانوا قد أوصوا بشراء أسهمها، في حين كانت توصياتهم تلك قد بنيت في الأصل على بيانات مدققة كان قد صدر عنها تقارير تدقيق نظيفة .

II – مدى الاتساق المتوفر بين وجهات نظر الفئات المشمولة بالدراسة تجاه تحميل المدقق مسؤولية تقويم صحة فرض الاستمرارية والعناصر الأخرى ذات العلاقة .

لقد هدف هذا الجزء من الدراسة الى الوقوف على مدى التجانس السائد بين وجهات نظر الفئات المشمولة بالدراسة تجاه العناصر المطروحة .وقد استخدم الباحث لتحقيق هذا الهدف نوعين من الاساليب الاحصائية :

أولهما: اختبار كروسكال واليس، وذلك بقصد استكشاف مدى الاتساق المتوفر بين أراء المفردات على مستوى العينة جميعها كوحدة بدون مراعاة تصنيفها، وذلك تجاه المتغيرات المختلفة محل الدراسة. وقد تم في هذا الشأن اختبار الفرضيات العدمية (5 ، 6 ، 7 ، 8) المرتبطة بها والتي اتخذت بالنسبة لكل عنصر من العناصر الاربعة المشار اليها سابقاً الشكل التالي :

"لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة احصائية بين أراء المفردات على مستوى العينة جميعها كوحدة تجاه " كل عنصر من تلك العناصر .

وثانيهما : اختبار مان ويتني، وذلك للمقارنة بين وجهة نظر فئة المدققين من جهة حيال العناصر المشمولة بالدراسة ، ووجهة نظر الفئتين الأخريين (رجال الأعمال والأكاديميين) كمجموعة واحدة معاً من جهة أخرى . وذلك عن طريق اختبار الفرضيات العدمية المرتبطة بها (9، 10، 11، 12) والتي اتخذت بالنسبة لكل عنصر من العناصر الاربعة نفسها الشكل التالي:

"لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة احصائية ، بين رأي فئة المدققين من جهة ورأي الفئتين الأخريين معاً كفئة واحدة من جهة أخرى وذلك تجاه كل عنصر من تلك العناصر " .

جدول رقم (٦)

مدى الاتساق بين أراء المفردات على مستوى العينة جميعها كوحدة بموجب اختبار (كروسكال واليس) وبمستوى معنوية (٠,٠٥)

م	المتغيرات	رقم الفرضية	الفئات	متوسط الرتب	مربع كاي	مستوى الدلالة	نتيجة الاختبار
١	تحميل المدقق مسؤولية صحة فرض الاستمرارية	HO_5	المدققون رجال الأعمال الأكاديميون	٣٣,١٦ ٣٨,١٨ ٣٧,٥	٢,٣٥٦	٠,٣٠	قبول
٢	الالتزام الفعلي لمدققي الحسابات في الاردن بمراعاة تقويم صحة فرض الاستمرارية	HO_6	المدققون رجال الأعمال الأكاديميون	٢٧,٠٩ ٢٨,٧٢ ٢٦,٥٠	٣,٩٠٦	٠,١٤	قبول
٣	مدى قيام الادارة بتوفير المعلومات الكافية لمدقق الحسابات	HO_7	المدققون رجال الأعمال الأكاديميون	٢٩,٦٥ ٢٥,١٣ ٤٧,٧٥	٩,١٢٤	٠,٠٠	رفض
٤	مدى امتلاك مدققي الحسابات في الاردن ما يكفي من مؤهلات علمية وخبرة فنية.	HO_8	المدققون رجال الأعمال الأكاديميون	٣٢,٠٢ ٢٣,٣٣ ٤٣,٤٣	٩,٧٧٨	٠,٠٠	رفض

يتضح من بيانات الجدول رقم (٦) أعلاه ما يلي :

١- يتوفر الاتساق بين أراء مفردات العينة إذا أخذت جميعها كوحدة واحدة بدون مراعاة لتصنيفها بين الفئات الثلاث وذلك تجاه تحميل المدقق مسؤولية تقويم صحة فرض الاستمرارية .أو بمعنى آخر تقبل الفرضية العدمية HO_5 التي تنص على عدم وجود فروقات معنوية ذات دلالة احصائية بين أراء المفردات تجاه هذا المتغير .

كما يتوفر الاتساق أيضا بين أراء تلك المفردات، تجاه المتغير الثاني الخاص بمدى الالتزام الفعلي لمدققي الحسابات في الأردن بمراعاة صحة

فرض الاستمرارية في الشركات التي يتولون تدقيق حساباتها . يستدل على ذلك من خلال التقارب النسبي بين مؤشر متوسط الرتب للفئات الثلاث.

٢- لكن الأمر يختلف تجاه العنصرين الأخرين وهما مدى كفاية المعلومات التي توفرها الادارة للمدقق وكذلك مدى ما يمتلكه المدقق من مؤهلات علمية وخبرات فنية تمكنه من تقويم صحة فرض الاستمرارية . إذ أن رفض الفرضيتين العدميتين (HO_8 , HO_7) يشير الى وجود فروقات معنوية ذات دلالة احصائية بين اراء المفردات في العينة تجاه هذين العنصرين . ويمكن تفسير هذا الاختلاف بملاحظة مؤشر متوسط الرتب في الجدول . حيث يلاحظ أن هذا المؤشر بالنسبة لفئة الاكاديميين في الحالتين يتجاوز بدرجة ملموسة نظيريه بالنسبة للفئتين الأخريين .

جدول رقم (٧)

مدى الاتساق بين رأي فئة المدققين من جهة ورأي الفئتين الأخريين (رجال الأعمال ، الاكاديميون) من جهة أخرى بموجب (اختبار مان ويتني)

م	المتغيرات	رقم الفرضية	الفئات	متوسط الرتب	U	P	نتيجة الاختيار
١	تحميل المدقق مسؤولية صحة فرض الاستمرارية	HO_9	(المدققون) (رجال الأعمال+الأكاديميون)	٣٣,١٦ ٣٧,١٤	٥٢٢,٤	٠,١٥٢	قبول
٢	الالتزام الفعلي لمدققي الحسابات في الاردن بمراعاة تقويم صحة فرض الاستمرارية	HO_{10}	(المدققون) (رجال الأعمال+الأكاديميون)	٢٧,٠٩ ٢٩,٢١	٣٢٠	٠,٠٤١	رفض
٣	مدى قيام الادارة بتوفير المعلومات الكافية لمدقق الحسابات	HO_{11}	(المدققون) (رجال الأعمال+الأكاديميون)	٢٩,٦٥ ٣٢,٣٨	٤١٢	٠,٩٤٨	قبول
٤	مدى امتلاك مدققي الحسابات في الاردن ما يكفي من مؤهلات علمية وخبرة فنية.	HO_{12}	(المدققون) (رجال الأعمال+الأكاديميون)	٣٢,٠٢ ٢٧,٥٩	٤٠٥,٥	٠,٢٠٩	قبول

تكشف بيانات الجدول السابق رقم (٧) عما يلي :

١- تتقارب وجهة نظر فئة المدققين من جهة مع وجهة نظر الفئتين الأخريين (رجال الأعمال والأكاديميون) معاً كوحدة واحدة وذلك تجاه مسألة تحميل المدقق مسؤولية تقويم صحة فرض الاستمرارية . ومع أن مؤشر متوسط الرتب يكشف عن أن مستوى تأييد فئة المدققين لهذه المسألة أقل نسبيا من مستوى تأييد الفئتين الأخريين معا كمجموعة ، إلا أن الفرق بينهما لا يكفي لرفض فرضية العدم التي تنص على عدم وجود فروقلت معنوية ذات دلالة احصائية بينهما .

كما تتقارب أيضا وجهة نظر المدققين مع وجهة نظر الفئتين الأخريين معاً حول أن الادارة في الشركات الأردنية لا توفر لمدققي الحسابات المعلومات الكافية لتمكينهم من تقويم صحة فرض الاستمرارية ، وتتقارب بالمقدار نفسه أيضا حول أن معظم مدققي الحسابات في الأردن لا يمتلكون ما يكفي من مؤهلات تمكنهم من القيام بهذه المهمة الصعبة .

٢- لكن اختبار (مان ويتني) كشف عن وجود فروقات معنوية ذات دلالة احصائية بين وجهة نظر المدققين من جهة ووجهة نظر الفئتين الأخريين معاً كوحدة حول مدى التزام المدققين فعلا بالقيام بواجباتهم المهنية تجاه تقويم قدرة الشركات التي يتولون تدقيق حساباتها على الاستمرار. إذ أن مؤشر متوسط الرتب يكشف عن فرق ملموس بين رأي الفئتين تجاه هذه المسألة وبقدر يبرر رفض الفرضية العدمية HO_{10} الخاصة بها .

III- مؤشرات أخرى كشفت عنها الدراسة :

كشفت الدراسة عن مجموعة أخرى من المؤشرات المهمة التي يمكن أن تساعد في تشخيص أسباب قصور كفاءة مهنة التدقيق في الأردن فيما يخص الدور الذي يتوقع الجمهور منها القيام به بشأن مشاكل الاستمرارية . فبالاضافة الى العاملين الرئيسيين وهما : تقصير ادارات الشركات المصدرة للبيانات المالية المدققة في توفير المعلومات الكافية لتمكين مدققي الحسابات بالحكم على مدى صحة فرض الاستمرارية بالنسبة لتلك الشركات، وعدم امتلاك معظم مدققي الحسابات في الأردن ما يكفي من مؤهلات علمية وفنية تمكنهم من مؤهلات علمية وفنية تمكنهم من القيام بهذه المهمة، تم استحلاص المؤشرات التالية من واقع إجابات مفردات العينة من الفئات الثلاث عن التساؤلات المطروحة في استبانة البحث. ومن الامثلة على هذه المؤشرات مايلي:

١- لا يجرؤ البعض من المدققين حتى في حال ظهور ما يثير الشك في صحة فرض استمرارية الشركة على تأكيد هذا الشك في تقريره عنها، وذلك إما بسبب الخوف من فقدان العميل أو بسبب الخوف من مقاضاته من قبل العميل أي الشركة، أو من الآثار التي ستنعكس على سمعته في سوق المهنة فيما لو لم تصدق توقعاته موضحة في تقرقه حول مستقبل الشركة.

٢- يتوفر قبول عام وبدرجة عالية من التأييد (٨٨% تقريباً) لدى الفئات المشمولة بالدراسة حول أن صدور تقرير نظيف عن مدقق الحسابات يخلو من تحفظ الاستمرارية وإن كان يكسب البيانات المالية للشركة مصدرة القرارات مزيداً من المصداقية التي تجعلها مصدراً مهماً للمعلومات بالنسبة لرجال الأعمال، إلا أن هذا التقرير النظيف يجب أن لا يفسر من قبل الغير أي الأطراف الأخرى مستخدمة البيانات على أنه ضمانة لاستمرارية الشركة. وتشكل هذه النتيجة في رأي الباحث مسألة غاية في الأهمية من زاويتين:

فمن زاوية، توضح جسامة المسؤولية الملقاة على مدقق الحسابات في القيام بواجباته المهنية التي يتوقعها منه الجمهور حيال توفير ما يشبه الإنذار المبكر عن احتمالات الفشل المالي للشركة.

ومن زاوية أخرى توفر له أي للمدقق نوعاً من المظلة تحميه في المستقبل فيما لو لم تصدق توقعاته حول مستقبل استمرارية الشركة.

إذ تخفض مستوى توقعات الجمهور التي يمكن أن يبينها على تقريره النظيف وذلك على أساس أن هذا التقرير النظيف لا يشكل في حد ذاته لعدم تعثر الشركة. ذلك يفتح للمدقق نافذة يمكن من خلالها إخفاء مسؤوليته عن أية أضرار مادية أو معنوية قد تلحق بالغير في حال إفلاس شركة كان قد أصدر عنها تقريراً نظيفاً يخلو من تحفظ

الاستمرارية، ولكن بعد مراعاة أن توفير هذه الميزة للمدقق مرشرط هام جداً وهو أن يكون المدقق نفسه قد بذل خلال تقويم صحة فرض الاستمرارية العناية المهنية المنصوص عليها في المعايير المهنية وبالذات في المعيار الدولي رقم (٥٧٠).

٣- كما تجمع الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة أيضاً وبنسبة تصل إلى (٨٩%) على أن حجم المكتب الذي يعمل فيه المدقق يؤثر بشكل أو بآخر على قراره حيال مشاكل الاستمرارية. فكلما كبر حجم المكتب تزداد جرأة المدقق في اتخاذ مواقف أكثر حسماً عندما تظهر له قرائن تثير لديه الشك في ملائمة فرض الاستمرارية والعكس بالعكس.

ويمكن تفسير ذلك في رأي الباحث بعدة عوامل أهمها أن مكتب التدقيق الكبير وبشكل عام يكون أكثر حرصا من غيره على المحافظة على سمعته، لذا يكون أكثر حساسية من غيره تجاه احتمالات تأثر سمعته المهنية إذا ما أفلست شركة يتولى تدقيقها كان قد أصدر عنها تقريراً نظيفاً. كما أن المدققين العاملين في المكتب الكبير يكونون في أغلب الأحوال أكثر تأهيلاً من الزاويتين العلمية والمهنية من أقرانهم العاملين في المكاتب الصغيرة . لذا تكون قدراتهم في تقدير احتمالات الفشل المالي تفوق ما لدى أقرانهم في المكاتب الصغيرة . زد على ذلك فإن طاقة أو مقدرة المكتب الكبير على تحمل خسارة عميل يسعى الى الهيمنة على قرار المدقق تكون عادة أكبر من طاقة المكتب الصغير، مما قد يدعم من استقلالية المدققين العاملين في المكاتب الكبيرة.

٤- كشفت الدراسة عن أن ما يقارب (٤٠%) من عينة الدراسة لا تتوقع إخضاع المدقق الذي كان قد أصدر تقريراً نظيفاً عن شركة متعثرة للمساءلة التأديبية. وتبدو فئة الأكاديميين أكثر تشددا من الفئتين الأخريين حيال هذه المسألة، إذ أن حوالي (٧٢%) منها تؤيد تطبيق جزاءات

تأديبية على المدقق المقصر وذلك مقابل (٢٦%) فقط من فئة المدققين، (٣٢%) من فئة رجال الأعمال.

سادساً: **الخلاصة والتوصيات :**

كشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج نلخص أهمها بما يلي :

١- تتوفر قناعة لدى الفئات المشمولة بالدراسة إذا أخذت جميعها كوحدة وبنسبة تقارب (٧٢%) على تحميل المدقق مسؤولية تقويم صحة فرض الاستمرارية . وربما يكون لدى فئة المدققين أسبابها التي تبرر موقفها المتحفظ نوعاً ما حيال هذه المسألة . إذ يرى حوالي (٤٢%) منهم بأن المعلومات التي توفرها لهم ادارات الشركات التي يتولون تدقيق حساباتها ليست من حيث الكم والنوع كافية لتمكينهم من القيام بواجباتهم المهنية حيال هذه المشكلة على الوجه الاكمل.

٢- ينحو جزء لا يستهان به من عينة الدراسة أي ما يقارب (٣٩%) منها باللوم على مدققي الحسابات في الاردن بالتقصير لعدم التزامهم الفعلي بمراعاة واجباتهم المهنية المحددة لهم بموجب المعيار الدولي رقم (٥٧٠) وذلك فيما يخص فرض الاستمرارية . ومع أن غالبية فئة المدققين المشمولة في عينة الدراسة (٨٣% تقريباً) لا تعترف بهذا التقصير إلا أن الفئتين الأخريين (رجال الأعمال والاكاديميون) مقتنعتان بذلك .

٣- يمكن ربط ظاهرة تقصير مدققي الحسابات في معالجة مشاكل الاستمرارية وبالقدر الذي يتوقعه منهم الجمهور بمجموعة من الاسباب لعل أهمها ما يلي :

١/٣ أن ادارات الشركات التي يدققون حساباتها لا توفر لهم في أغلب الاحوال المعلومات المناسبة سواء من حيث الكم والنوع وبالقدر

الذي يمكنهم من أداء مهامهم في مجال تقويم قدرة تلك الشركات على الاستمرار في المستقبل المنظور .

٢/٣ أن معظم مدققي الحسابات في الأردن ليسوا مؤهلين من الناحيتين العلمية والفنية وبقدر يؤهلهم لتقويم صحة فرض الاستمرارية .

٣/٣ حتى مع توفير المعلومات المناسبة للمدقق ومع امتلاكه للمؤهلات العلمية والفنية اللازمة ، لا يجرؤ بعض المدققين في أحيان كثيرة على اصدار تقرير متحفظ بشأن فرض الاستمرارية وذلك لعدة أسباب ترتبط باحتمالات عدم تحقق توقعاته بشأن مستقبل الشركة. ومن أهم هذه الاسباب :

- الخوف من فقدان العميل .
- أو الخوف من مقاضاته من قبل العميل .
- أو تحسباً لتأثير عدم صدق توقعاته على سمعته شخصياً وسمعة المكتب الذي يعمل فيه .

التوصيات :

بناءً على النتائج التي أسفرت عنها الدراسة يوصي الباحث بما يلي :

١- تشكل مسألة تعميق وعي مدققي الحسابات في الأردن بمسؤوليتهم الاجتماعية وذلك فيما يخص دورهم الهام في توفير ما يشبه الانذار المبكر عن حوادث تعثر الشركات التي يدققون حساباتها، الخطوة الأولى في علاج المشاكل التي تترتب على هذا التعثر .

ولعل أهم ما يتوجب عمله في هذا المجال، هو تنشيط برامج تنمية وتطوير الموارد البشرية في مكاتب التدقيق العاملة في الأردن سواء في مجال التدريب أو في مجال برامج التعليم المستمر Life-Long

Learning وبقدر يوفر للمدقق فرص تنمية وتطوير قدراتـــه العلميـــة والفنية، وبما يكفي لتحديث معارفه وقدراته في تنفيذ واجباتـــه المهنيـــة المنصوص عليها في معايير التدقيق الدولية باعتبارها الادلة التي تحكـم المهنة في الاردن وفقا للقرار رقم (٥٤) الصادر عام ١٩٨٩ عن جمعية مدققي الحسابات .

٢- وعلى صلة وثيقة بالمتطلب السابق، يتطلب الامر اعـــادة النظـر فـي البرامج التعليمية لاقسام المحاسبة في الجامعات الاردنية وذلك في اتجـاه تعميق المحتوى العلمي للمساقات المحاسبية عموماً ولمادة التدقيق بشـكل خاص، وكذلك في اساليب تدريسها . إذ أن هذه المســاقات مـا زالـت سطحية لا تتعدى في معظم الاحيان المفاهيم التقليديـــة وذلــك دون أن تتضمن حالات عملية يتعرض الطالب خلالها لمشاكل واقعية عن حالات تعثر الشركات وافلاسها .

كما يتطلب الامر ايضاً تضمين الخطة الدراسية لقسم المحاسبة مقـــررا الزامياً عن معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وتطبيقاتها، وذلك بالاضافة الى تعميق معارف الخريج في التحليل المالي والاساليب الكمية بشـــكل عام وبالقدر الذي يمكنه من استخدام النمـــاذج الرياضيـــة فـــي التنبـؤ باحتمالات الفشل المالي للشركات .

٣- التشدد في تنفيذ التشريعات واللوائح الخاصة بقواعـــد الإفصـاح عـن المعلومات الواجب توفرها في البيانات المالية المنشورة، والصادرة بـهذا الخصوص سواء عن جهات الرقابة والإشراف على المهنـــة ، أو عـن وزارة التجارة والصناعة وهيئة سوق عمان المالي . ذلك يتطلب تنشـيط إجراءات محاسبة مجالس الادارات التي تحيد عنها من جهة عدم كفايـــة الافصاح المناسب في البيانات المالية للشركات التي تتولى اداراتها، مـع

الحرص في الوقت نفسه على توفير العوامل التي تؤكد استقلالية مدقـــق الحسابات.

٤- الإسراع في إقرار ميثاق شرف المهنة الذي اقترحتـــه جمعيـــة مدققـــي الحسابات القانونيين الأردنيين، مع المباشرة في تطبيق الأحكام المشمولة فيه بشأن المساءلة التأديبية لكل مدقق يقصّر في أداء واجباتـــه المهنيـــة المنصوص عليها سواء في ذلك الميثاق أو فـــي اللوائـــح والتشـــريعات الأخرى التي تحكمها.

الهوامش

١- اتحاد المحاسبين الدولي *"المعايير المحاسبية الدولية"*، منشـــورات المجمـــع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، ١٩٩٩، ص (٧٦).

2- American Institute of Certified Public Accountants, "The Auditor's Consideration of an Entity's Ability to Continue in Existence". ***Statement on Auditing Standards No. 59***, NewYork, AICPA, 1988.

3- Porter Brenda, "An Empirical Study of the Audit Expectation - Performance Gap". ***Accounting and Business Research***, Vol. 24, No. 93, 1991,PP (49-68).

4- Kida Thomas, "An Investigation into Auditors Continuity and Related Qualification Judgments". ***Journal of Accounting Research***, Vol. 18. No. 2, Autumn, 1980, PP (506 - 523).

5- American Institute of Certified Public Accountants, ***AICPA Professional Standards***, Vol. 1, AICPA, 1999.

6- International Federation of Accountants, ***International Accounting Standards***, IASC, 1999.

7- Institute of Chartered Accountants in England and Wales, ***The Auditor's Considerations in Respect of Going Concern***, 1985.

8- The Institute of Chartered. Accountants in Australia, ***AUP 7 Statement of Auditing Practice***, Going Concern, June, 1981.

٩- اتحاد المحاسبين الدولي " المعايير الدولية للمراجعة" منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان،١٩٩٨،ص (١٩٢)

10- American Institute of Certified Public Accountants, ***"Study Group on the Objectives of Financial Statements"***, NewYork: AICPA, 1973.

11- Altman I. Edward and McGough P. Thomas, "Evaluation of a Company as a Going Concern". ***The Journal of Accountancy***, December, 1974, PP (50 - 57).

12- Koh C. Hian and Tan S. Sen, "A neural Network Approach to the Prediction of Going Concern Status". ***Accounting and Business Research***, Vol. 29, No. 3, 1999, PP (211-216).

13- Ellingsen E. John and Fagan C. Peg, "AICPA, SAS No. 59: How To Evaluate Going Concern? ***Journal of Accountancy***, Jan, 1989, PP (24-31).

14- American Institute of Certified Accountants, ***AU, Section 341,*** Op.cit. PP (621 - 625).

١٥- اتحاد المحاسبين الدولي، "***معايير المراجعة الدولية***"، مرجع سبق ذكره.

١٦- ***المرجع نفسه***، ص (١٩٣).

١٧- ***المرجع نفسه***، ص ص (١٩٣-١٩٤).

١٨- ***المرجع نفسه***، ص (١٩٦).

١٩- ***المرجع نفسه***، ص (١٩٦).

٢٠- فوزي غرايبة وريما يعقوب، "استخدام النسب المالية فـــي التنبـــؤ بتعـــثر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن"، *دراسات*، المجلد ١٤، عدد ٨، ١٩٨٧ ص (٣٣-٥٩).

٢١- بشير خميس، "استخدام النسب المالية في التنبؤ في الشـــركات المســـاهمة العامة الأردنية العالية النجاح والشركات الأقل نجاحاً"، *دراســـات*، المجلـــد ١٧، عدد ٣، ١٩٩٠، ص ص (٢٠٢-٢٢٥).

٢٢- علي ذنيبات، "دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرار لـــدى الشركات المساهمة العامة، ***رسالة غير منشورة مقدمة للحصول على درجة الماجستير من الجامعة الأردنية***، ١٩٩٠.

23- Beaver W. H, "Financial Ratios as Predictors of Failure". ***Supplement to Journal of Accounting Research***, 1966. PP (71-111).

24- Altman I. Edward, "Financial Ratios, Discriminant Analysis and The Prediction of Corporate Bankruptcy, ***Journal of Finance***, Vol. 23, September, 1968, PP (589-609).

25- Charmicael D.R. "The Auditor's Reporting Obligations". ***Auditing Research Monograph***, 1, AICPA, 2nd ed. 1978.

26- Kida Thomas, ***Op.cit***. PP (506 - 523)

27- Mutchler J.F., "Auditors' Perception of the Going Concern Opinion Decision", ***Auditing: A Journal of Practice & Theory***, Spring, 1984, PP (17 - 30).

28- Taffler R. and Tesung M. "The Audit Going Concern Qualifications in Practice Exploding some Muths, ***The Accountant's Magazin***, 1984, PP (263 - 269).

29- Zavgren C.V., "The Prediction of Corporate Failure: The State of the Art", ***Journal of Accounting Litrature***, Vol. 2, 1983. PP (1 - 38).

30- Menon K. and Shwartz B. Kenneth, "The Auditor's Report for Companies Facing Bankruptcy" ***The Journal of Commercial Bank Lending***, January 1986, PP(43- 52).
31- Taffler R. and Tesung M. ***Op.cit***, PP (17 - 30).
32- Campisi Sam and Trotman K. Ken, "Auditors' Consensus in Going Concern Judgments", ***Accounting and Business Research***, Autumn, 1985, PP (303-310).
33- Gwilliam R. D. "The Auditor, Third Parties and Contributory Negligence", ***Accounting & Business Research,*** Vol. 18, No. 69, 1987, PP (25-35).
34- Priscilla O'clock and Devine Kevin, "An Investigation of Framing and Firm Size on the Auditor's Going Concern Decision", ***Accounting and Business Research***, Vol. 25. No. 99, 1995, PP (197-207).
35- Terry J. Ward and Foster P. Benjamin, "A Note on Selecting A Response Measure for Financial Distress, ***Journal of Business Finance & Accounting***, 24 (6), July, 1997, PP (869 - 879).
36- Lenox S. Clive, "The Accuracy and Incremental Information Content of Audit Reports in Predicting Bankruptcy", ***Journal of Business Finance & Accounting***, 26(5) & (6) June, 1999, PP (758 - 778).
37- Yamane Taro, ***Stastics: An Introductory Analysis,*** Harper and Row Publishing, NewYork, 1983, PP (677 - 699).

ملاحق البحث

١ - استبانة الدراسة.

٢- بيانات إحصائية مستخلصة من استبانة الدراسة.

	مستوى التأييد					
	ضعيف جدا	ضعيف	متوسط	قوي	قوي جدا	لا أبدي رأيا
١٠- إذا كان العميل يعاني فعلا من مشاكل الاستمرارية وأصدر عنه المدقق تقريرا متحفظا ، فإن ذلك سيؤدي إلى :						
• تأكيد التزام المدقق بمسؤوليته الاجتماعية تجاه المجتمع .						
• تدهور علاقة المكتب بالعميل .						
• سيزيد من مصداقية المدقق في سوق المهنة .						
١١- كلما كبر حجم مكتب التدقيق ، تزداد معه جرأة المدقق على إصدار تقرير متحفظ عن الاستمرارية .						

بيانات احصائية مستخلصة
من استبانة الدراسة

جدول رقم (١)

مستوى التأييد لتحميل المدقق مسؤولية تقويم صحة فرض الاستمرارية

م	الفئة	عدد الاستجابات	نسبة المعارضة	نسبة التأييد	حصيلة النقاط	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	المدققون	٤٨	٠,٣٥٧	٠,٦٤٣	١٤٧	٣,٠٧	١,٠٩
٢	رجال الأعمال	٥٧	٠,٢١٢	٠,٧٨٨	٢٠١	٣,٥٢	١,٠٣
٣	الأكاديميون	١٩	٠,٣٨٥	٠,٦٢٥	٦١	٣,٢٣	١,٤٨
٤	العينة كوحدة	١٢٤	٠,٢٨٧	٠,٧١٣	٤٠٩	٣,٣	١,١٢

جدول رقم (٢)

مستوى التأييد للرأي القائل بأن المدققين في الاردن يلتزمون فعلاً بمراعاة تقويم صحة فرض الاستمرارية

م	الفئة	عدد الاستجابات	نسبة المعارضة	نسبة التأييد	حصيلة النقاط	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	المدققون	٤٩	٠,١٧٤	٠,٨٢٦	١٦٢	٣.٣	١,١٠
٢	رجال الأعمال	٥٥	٠,٥٠٠	٠,٥٠٠	١٥٢	٢,٧٧	١,١٧
٣	الأكاديميون	٢٠	٠,٥٥٦	٠,٤٤٤	٥١	٢,٥٧	١,٢٢
٤	العينة كوحدة	١٢٤	٠,٣٨٧	٠,٦١٣	٣٦٥	٢,٩٤	٠,٩٨

جدول رقم (٣)

مستوى التأييد للرأي القائل بأن الادارة توفر لمدقق الحسابات معلومات تكفي لتمكينه من تقويم صحة فرض الاستمرارية

م	الفئة	عدد الاستجابات	نسبة المعارضة	نسبة التأييد	حصيلة النقاط	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	المدققون	٤٨	٠,٤١٨	٠,٥٨٢	١٣٦	٢,٨٢	١,١٠
٢	رجال الأعمال	٥٦	٠,٤٤٨	٠,٥٥٢	١٥٦	٢,٧٨	٠,٩٥
٣	الأكاديميون	١٨	٠,٣٥٠	٠,٦٥٠	٨٠	٣,٨٥	٠,٨٢
٤	العينة كوحدة	١٢٢	٠,٣٣٩	٠,٦٦١	٣٧٢	٣,٠٣	١,٠٧

جدول رقم (٤)

مستوى التأييد للرأي القائل بأن غالبية المدققي في الاردن مؤهلون بما يكفي لتمكينهم من تقويم صحة فرض الاستمرارية

م	الفئة	عدد الاستجابات	نسبة المعارضة	نسبة التأييد	حصيلة النقاط	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	المدققون	٥٠	٠,٢٠٠	٠,٨٠٠	١٥٤	٣,٠٨	١,٠٧
٢	رجال الأعمال	٥٦	٠,٤٦٢	٠,٥٣٨	١٤٢	٢,٥٤	٠,٨٦
٣	الأكاديميون	٢١	٠,٣٨٣	٠,٦١٧	٧٧	٣,٦٦	١,٤٦
٤	العينة كوحدة	١٢٧	٠,٣١٠	٠,٦٠٥	٣٧٣	٢,٩٣	١,٢٧